الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: علوم التسيير

الموضوع

العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر

دراسة حالة عينة من محافظي الحسابات

– بسكرة –

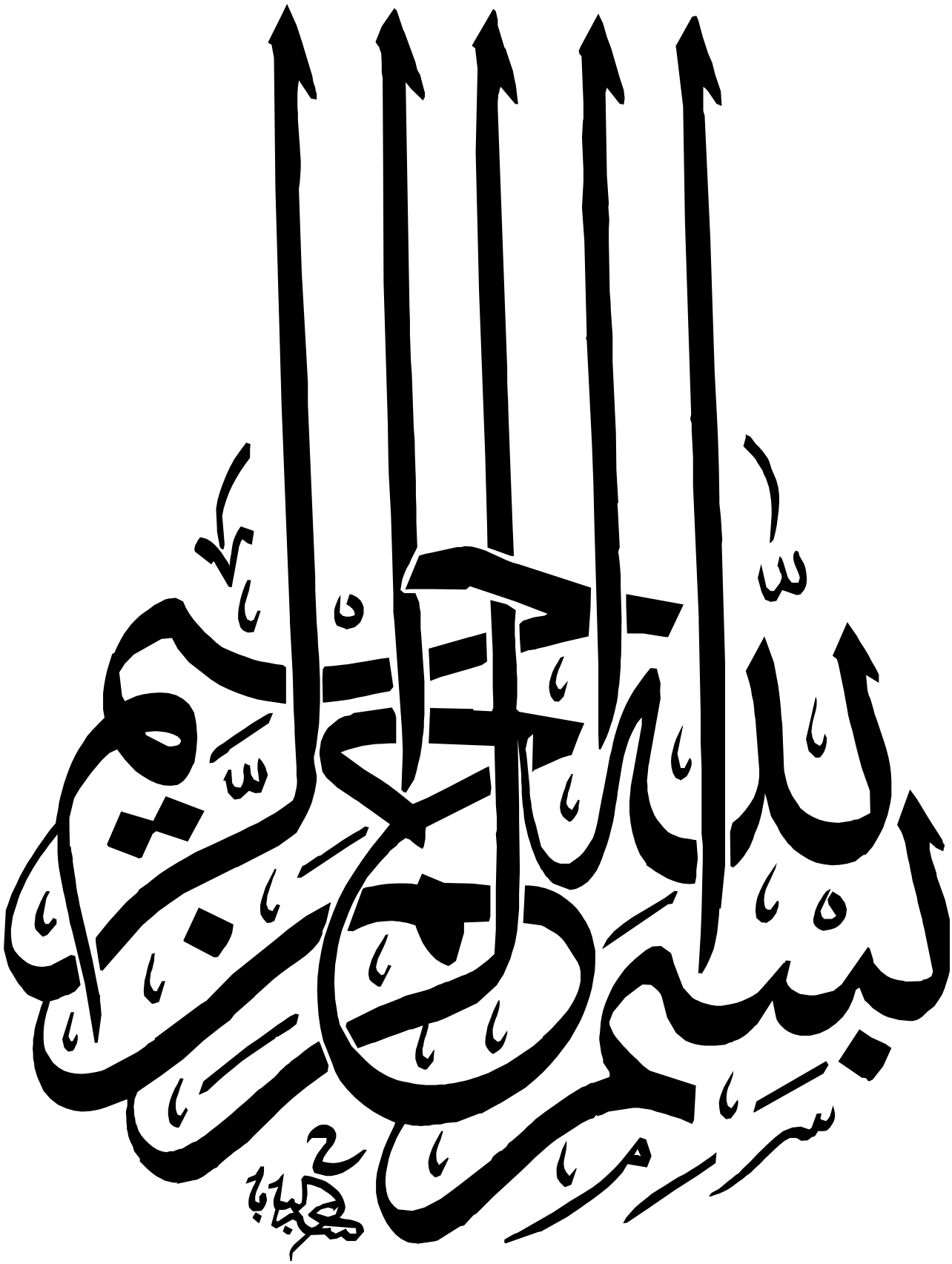
مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص : فحص محاسبي

إعداد الطالبة:
شابي هنية

الأستاذ المشرف:
د/ عمار بن عيشي

رقم التسجيل:	...../Master-GE/GO-AUDIT/2016
تاريخ الإيداع	.....

المـــوسم الجـامعي: 2015 - 2016


بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

جميل أن تحس أنك على مشارف الوصول، بل الأجمل من ذلك أن تقطف ثمارا قد أينعت و تهديها إلى من ساعدك على الصعود:

أتقدم بالإهداء إلى الذي علمني و غمرني بفضله وعطفه وحنانه وأوقد لي شمعة الأمل وشق لي طريق نجاحي إلى رمز العطاء إلى من تعب وضحى من أجل وصولي إلى هذه المرحلة إلى الذي علمني معنى التعب والشقاء للوصول إلى المبتغى إلى الذي كابد الشدائد وكان عرق جبينه منير دربي إلى أعز شخص لقلبي، وأغلى ما أملك في هذه الدنيا إلى الذي كان و لا يزال و سوف يظل الهواء الذي أتنفسه و النور الذي أبصر به، هو الذي ضحى من أجلي بالغالي والنفيس ووفر لي سبيل التعليم إلى الذي انتظر هذه الثمرة سنوات طويلة، إلى منبع الصبر الأزلي إليك يا أبي العزيز (بلقاسم) و الغالي وتاج رأسي حفظك الله وأطال في عمرك .

أهدي ثمرة جهدي إلى نبع الحنان ومصدر نوري وملكة قلبي وفؤادي إلى التي حبها يسكن أعماقي و من ليس لفضلها نكران و لا جحود و برضاها يرضي عنا الرحمان، إلى من ربتني على مكارم الأخلاق إلى صاحبة القلب الواسع والقلب النافع والطيب و التي حرمت نفسها لذة الحياة لأتذوقها إلى التي لعبت جميع الأدوار في حياتي، التي يحرقها الشوق لنجاحنا و يؤرقها الخوف من فشلنا إلى التي ضحت وفتحت لي أبواب النجاح وكانت بدعائها في الليل والنهار سر نجاحنا والتي كتبت الجنة تحت قدميها إليك يا أمي الحبيبة و الحنونة حفظك الله وأطال في عمرك.

إلى كل من قاسموني أمومة والدتي وأبوة والدي، إلى من أكن لهما أكبر قدر من الحب و الإحترام والتقدير بعد والداي و ساهموا معي في هذا الجهد، وشاركوني أحزاني وأفراحي إخوتي (صالح يوسف، حمزة، نور الدين، ميادة، عبد العزيز و زوجته زكية، ليلى و زوجها رشيد و أولادها جلول، فاطمة الزهراء، زينب، أية)

إلى خالتي العزيزة سعيدة و أبنائها كل باسمه، وخالي محمد وكل عائلته، وعمتي حدة وكل عائلتها.

إلى الأخوات التي لم تلدهن أمي...إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينابيع الصدق الصافي إلى من معهم سعدت، وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم

وإلى كل دفعة ماستر فحص محاسبي 2015- 2016

وإلى كل من نساهم القلم و لم تنساهم الذاكرة، أعتذر منكم لأنكم في قلبي و عقلي دائما، كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضعة لهم.

شكر وعرفان

اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضى والصلاة والسلام على من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة، نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

هي كلمة أبت إلا الحضور، هي كلمة شكر وتقدير لله–عز وجل– الذي وفقني على إتمام هذا العمل في أحسن الأحوال وأتمنى أن يكون سندا علميا نافعا لكل من يطلع عليه.

ولا يسعني وأنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل إلا وأن أتقدم بشكري وتقديري وجزيل امتناني للأستاذ '' بن عيشي عمار ''الذي أمدني بتجربته و صدق نعمه وكان لي نعم الأستاذ، حفظك الله وسدد خطاك.

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى الأساتذة أعضاء اللجنة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءة وتفحص ومناقشة هذه المذكرة.

كما أشكر الأساتذة الذين قدموا لي يد العون والمساعدة وكل أساتذة الكلية.

كما أشكر كل محافظي حسابات ولاية"بسكرة" على كل ما قدموه لي من مساعدة ونصائح لإتمام هذا العمل المتواضع وبالأخص :

محافظ الحسابات"عامر رابح" و "ضيف الله لخضر"

وأخيرا أسدي عبارات العرفان إلى كل شخص مد لي يد العون لإنجاز هذه المذكرة من قريب ومن بعيد.

ملخص الدراسة

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى معرفة الدور الذي يلعبه مراقبي الحسابات في الإرتقاء بجودة المراجعة الخارجية المؤدات بواسطة مكاتب المراجعة لولاية بسكرة، وقد جمعت البيانات والمعلومات عن طريق الإستبيان المقسم إلى ثلاث أجزاء، ثم تحليل الإستبيان بأسلوبين الوصفي والتحليلي، نتائج التحليل أوضحت مايلي:

- جودة المراجعة هي أن يتقن مراقب الجسابات عملية المراجعة من أول محاولة.
- توجد عدة عوامل تؤثر على جودة المراجعة الخارجية من بينها:
  - حجم وسمعة المكتب.
  - عدد سنوات الخبرة.
  - الإستقلال والحياد.
- توجد برامج تساعد على تحسين الجودة كما يوجد أيضا بعض المعايير لتحسين جودة المراجعة الخارجية.

Résumé:

Le but de cette recherche est d'étudier le joué par les commissaires aux comptes dans l' amélioration de la qualité de l'audit externe faites par les cabinets d'audit avec la wilaya de biskra, recueilli des données et des information par le biais du questionnaire divisé en trois parties, a été conçu en coordination avec ce qui est venu dans chapitres théoriques ont ensuite été analysées questionnair par deux méthodes descriptive et analytique, les résultats de l' analyse a montré ce qui suit:

- Vérification de la qualité est de maitriser le processus d'examen du vérificateur de la premiére tentative.
- Il ya plusiers facteurs qui affzctent la qualité de l'audit externe, y compris:
  - La taille et la réputation de bureau.

- Nombre d' années d'expérience.
- Connaissance de toutes les zones et les clients du secteur privé.

- Il existe des programmes qui aident a améliorer la qualité et compris des normes visant a améliorer la qualité de l'audit externe.

فهرس المحتويات

المحتـوى	الصفحة
بسملة	
شكر	
إهداء	
الملخص	
فهرس المحتويات	II-I
فهرس الجداول	III
فهرس الأشكال	VI
مقدمة	ا-هـ
تمهيد	2
الفصل الأول: جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر	57-1
المبحث الأول: مفاهيم حول المراجعة الخارجية	18-3
المطلب الأول: ماهية المراجعة	6-3
المطلب الثاني: تعريف المراجعة الخارجية	6
المطلب الثالث: أهمية و أهداف المراجعة الخارجية	9-7
المطلب الرابع: أنواع و معايير المراجعة الخارجية	18-9
المبحث الثاني: محافظ الحسابات في الجزائر	33-19
المطلب الأول: تطور مهنة محافظة الحسابات في الجزائر	21-19
المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات و الشروط الواجبة أن تتوفر فيه	24-21
المطلب الثالث: حقوق و واجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات	31-25
المطلب الرابع: الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر	33-31
المبحث الثالث: ماهية جودة المراجعة الخارجية	47-33
المطلب الأول: مفهوم جودة المراجعة الخارجية	34-33

المطلب الثاني: أهمية و أهداف جودة المراجعة	38-35
المطلب الثالث: معيار رقابة جودة المراجعة رقم 220	40-38
المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية	47-40
المبحث الرابع: وسائل تحسين جودة المراجعة	56-47
خلاصة الفصل الأول	57
الفصل الثاني: دراسة حالة عينة من محافظي الحسابات –بسكرة–	77-58
تمهيد	59
المبحث الأول: إجراءات الدراسة و الوسائل المستخدمة	63-60
المطلب الأول: متغيرات مجتمع و عينة الدراسة	61-60
المطلب الثاني: أداة الدراسة	62-61
المطلب الثالث: إجراءات صدق الأداة	63-62
المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة	66-63
المطلب الأول: توزيع أفراد العينة حسب الجنس	64
المطلب الثاني: توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	65-64
المطلب الثالث:توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	65
المطلب الرابع:توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	66-65
المطلب الخامس:توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المكتسبة	66
المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان	66
المطلب الأول :حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان	70-66
المطلب الثاني:تحليل فقرات محاور الدراسة	76-70
خلاصة الفصل الثاني	77
الخاتمة	80-78
قائمة المراجع	84-81
الملاحق	

قائمة الجداول

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	التطور التاريخي لعملية المراجعة	3-4
02	مقارنة أنواع المراجعة الخارجية	10- 12
03	مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان و أوزانها	62
04	معايير تحديد الاتجاه	62
05	قيمة معامل ألفا كرومباخ لأداة الدراسة و قيمة معامل الصدق	62
06	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	63
07	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	64
08	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	65
09	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	65
10	توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة المكتسبة	66
11	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول : جودة مهنة محافظي الحسابات	66- 67
12	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني : العوامل المؤثرة في جودة المراجعة	68- 69
13	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث : وسائل تحسين جودة المراجعة	69
14	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الاستبيان	70
15	تحليل فقرات المحور الأول المتعلقة ب :جودة مهنة محافظي الحسابات	71-72
16	تحليل فقرات المحور الثاني المتعلقة ب : العوامل المؤثرة على جودة المراجعة	73- 74
17	تحليل فقرات المحور الثالث المتعلقة ب :وسائل تحسين جودة المراجعة	75- 76

قائمة الأشكال

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها	18
2-1	نموذج الدراسة	60

فهرس الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
1	الاستبيان
2	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

تمثل جودة المراجعة مطلبًا ضروريًا لكافة أطراف عملية المراجعة، فالمراجع يهمه أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية بهدف إضفاء المصداقية على تقريره، أما الإدارة فتحرص على أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها، والمستفيدون يرغبون أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية بهدف التأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية الواردة بالقوائم التي تم مراجعتها، والتي سيعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم كما أن المنظمات المهنية تسعى إلى الارتقاء بجودة المراجعة للمحافظة على مصالح جميع الأطراف المختلفة وذلك من خلال إصدار المعايير المنظمة للمهنة والتأكد من تطبيقها.

وفي هذا الإطار أعلن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في عام 1987 أن جودة المراجعة تعد قضية مهمة ومستمرة في المهنة نظرا لأهميتها لكافة أطراف سوق خدمات المراجعة، وأن هناك حاجة إلى تحديد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة لأنها تؤدي إلى اختلاف مستويات الجودة بين مكاتب المراجعة.

بناءا على ذلك فان مفهوم جودة المراجعة من المفاهيم التي حضيت باهتمام علمي و مهني على الصعيد الدولي لما تشكله من أهمية كبيرة، و في الجزائر لم يلقى هذا الموضوع نصيبه من البحث و الدراسة العلمية حتى الآن لذلك سنحاول تسليط الضوء عليه من خلال تناولنا للعوامل المؤثرة في مهنة محافظي الحسابات في الجزائر.

❖ **إشكالية الدراسة:**

و على ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هي العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر؟

و تندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هي المراجعة؟
2. ماذا نعني بجودة الراجعة؟
3. ما هي العوامل المؤثرة على جودة المراجعة؟
4. ما هي وسائل تحسينها؟

❖ **فرضيات الدراسة:**

و قبل الإجابة على كل التساؤلات، فقمنا بوضع الفرضيات التالية:

1. المراجعة ما هي إلا عملية فحص من قبل شخص مؤهل و مستقل لإبداء رأي فنيا محايدا على الوضعية الحقيقة للمؤسسة محل المراجعة.
2. نعني بجودة المراجعة الالتزام بمعايير المراجعة و معايير الأداء للأفراد داخل المؤسسة محل المراجعة.
3. توجد عدة عوامل تؤثر على جودة المراجعة الخارجية من بينها: حجم و سمعة مكتب المراجعة، عدد سنوات الخبرة، الاستقلال و الحياد...الخ
4. توجد برامج تساعد على تحسين الجودة كما يوجد أيضا بعض المعايير لتحسين جودة المراجعة الخارجية .

❖ **أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية هذه الدراسة من حيث التطرق إلى العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر، ووسائل تحسين ممارسة مهنة المراجعة و تطوير المعايير اللازمة لتحقيق تحسين مستمر في مهنة المراجعة.

كما ترتكز الأهمية في أن هذا الموضوع جديد ولم يتم التطرق إليه سابقا يخدم الطلبة و الباحثين في هذا المجال، وهو موضوع حساس باعتبار أن مهنة محافظي الحسابات من المهن الصعبة التي تحتاج إلى التركيز.

❖ **أهداف الدراسة:**

1.التعرف على جودة المراجعة الخارجية وإبراز أهميتها

2.التعرف على العوامل المؤثرة على المراجعة في الجزائر

3.التعرف على وسائل تحسين جودة المراجعة

4.تحقيق هدف علمي و هو إضافة مرجع جديد في هذا المجال

❖ **أسباب اختيار الموضوع:**

1.كون الموضوع جديد لم يسبق التطرق إليه في السنوات الماضية.

2.الميل الشخصي لاكتساب معارف جديدة في مجال المراجعة.

3.الميول الكبير لمعرفة كيفية عمل مكاتب محافظي الحسابات و تنظيمه.

4.الإسهام في إثراء المكتبة بموضوع جديد.

❖ **حدود الدراسة:**

-الحدود الزمنية:تم انجاز هذه الدراسة خلال السنة الجامعية 2016/2015.

-الحدود المكانية:تم إجراء الجانب التطبيقي للدراسة بولاية بسكرة على عينة من محافظي الحسابات.

❖ **المنهج المتبع في الدراسة:**

إن طبيعة الموضوع هي التي تحدد المنهج الواجب إتباعه، ومنه سنعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي الذي أراه مناسبا و يتلائم مع طبيعة الموضوع هذا من حيث الجانب النظري.

أما من حيث الجانب التطبيقي استخدم المنهج القياسي الكمي من خلال استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات وتم توزيعه على مجموعة من المراجعين وبعدها حللنا الاستبيان من خلال استخدام برنامج spss.17 للتحليل الإحصائي وإجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة و الضرورية لموضوع البحث على أساس سلم ليكارت الخماسي من خلال معامل ألفا كرومباخ ، معامل إرتباط ، معامل التحديد، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري.

❖ **هيكل البحث:**

تطرقنا في هذا البحث إلى ما يلي:

مقدمة عامة

الفصل الأول: جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر.

المبحث الأول:مفاهيم حول المراجعة الخارجية.

المبحث الثاني:محافظ الحسابات في الجزائر.

المبحث الثالث:ماهية جودة المراجعة الخارجية.

المبحث الرابع:وسائل تحسين جودة المراجعة.

الفصل الثاني: دراسة حالة عينة من محافظي الحسابات –بسكرة–

المبحث الأول:إجراءات الدراسة و الوسائل المستخدمة.

المبحث الثاني:التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة.

المبحث الثالث:تحليل نتائج الاستبيان و اختبار الفرضيات.

الخاتمة

❖ **الدراسات السابقة:**

تناول العديد من الباحثين دراسات حول ما يتعلق بموضوعنا:

1–احمد بربر:"جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و مراجعي الحسابات" دراسة حالة الجزائر، هذا البحث عبارة عن رسالة ماجستير في المحاسبة و الجباية قسم العلوم التجارية جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014/2013.

تدور إشكالية هذا البحث حول إمكانية جودة المراجعة من تقليص فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و مراجع الحسابات و تمت دراسة هذا البحث من خلال ثلاثة فصول فصلين نظريين، الأول تناول الإطار العام لجودة المراجعة، الثاني تناول دور المراجعة الخارجية في تضييق فجوة التوقعات أما الفصل التطبيقي فكان دراسة ميدانية و تم إعداد استبيان على الفئة المستهدفة من مراجعي و مستخدمي البيانات و الكشوفات المالية و خضعت للتحليل.

و توصلت نتائج البحث إلى: أن كل من التأهيل العلمي و الخبرة المهنية لمراجع الحسابات و إلمامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها من الأطر الهامة في الرفع من أدائه و كفاءة عملية المراجعة و يحتاج التأهيل العلمي إلى عملية تطوير دائم و مستمر من طرف الجامعات و المعاهد الوطنية بغية مسايرة الإصدارات الحديثة و ذلك من خلال الإلمام بمعايير المراجعة و المحاسبة الدولية من اجل تضييق الفجوة.

2-بومدين محمد رشيد:"جودة التدقيق القانوني في ضوء الميكانيزمات الداخلية لحوكمة الشركات"، دراسة نظرية تطبيقية في الجزائر، هذا البحث عبارة عن رسالة دكتوراه تدقيق و مراقبة التسيير، كلية التسيير و الاقتصاد و العلوم التجارية 2014/2013، جامعة تلمسان.

تمت دراسة هذا البحث في ثلاث أجزاء و قسم كل جزء إلى ثلاث فصول حيث تطرقت فصول الدراسة إلى نشأة التدقيق و مبادئه، جودة التدقيق و أهميتها و أهدافها، محددات جودة التدقيق.

أما الجزء الثاني فتناول فكرة حوكمة الشركات، جودة التدقيق القانوني و الميكانيزمات الداخلية لحوكمة الشركات و فجوة التوقعات، و أخيرا الجزء الثالث دراسة تطبيقية. و هدفت هذه الأطروحة إلى فهم أراء محافظي الحسابات و مستخدمي تقرير المراجعة القانونية بخصوص مراجعة الجودة القانونية و العوامل المؤثرة فيها من جهة و العوامل التي تساعد في نجاح عملية جودة المراجعة.

3-دراسة نور بنت ساعد الجدعاني:"تأثير حجم و سمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينهما على جودة أدائها المهني"، دراسة ميدانية بمكاتب على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، المملكة العربية السعودية،2007.

يهدف هذا البحث إلى كشف النقاب عن مدى تأثير حجم المكتب و سمعته و العوامل التي تحكم علاقاته التنافسية مع المكاتب الأخرى على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية. وتنبع أهمية هذا البحث من ضرورة رفع تحسين مستوى كفاءة و أداء مهنة المراجعة في السعودية، وذلك من خلال تسليط الضوء على أهم العوامل التي تؤثر و بشكل مباشر على جودة الأداء المهني، و هي تتمثل في حجم و سمعة مكاتب المراجعة وطبيعة العلاقة التنافسية بينهما.

و قد أشارت نتائج الدراسة إلى: صحة الفرضية الأولى التي ربطت حجم وسمعة مكاتب المراجعة بمستوى جودة الأداء المهني بعلاقة طردية ، في حين رفضت الفرضية الثانية التي ربطت العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة و جودة الأداء المهني بعلاقة عكسية.

4-إياد حسن أبوهين:"العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين"، هذا البحث عبارة عن رسالة ماجستير فسم المحاسبة و التمويل كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة 2005.

تدور إشكالية هذا البحث حول العوامل التي يمكن إن يستخدمها المراجعين في التطبيق العلمي لتحسين جودة خدمات المراجعة، وقد تناول هذا البحث عدة فصول ترق فيها إلى ظهور مهنة مراجعة الحسابات، جودة المراجعة و عناصر و معايير و ضوابط الجودة.

وقام بدراسة ميدانية بمكاتب مراجعة الحسابات و بناءا على نتائج تحليل هذه الدراسة تبين إن التأهيل العلمي و الخبرة العلمية و إلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها يؤثر إيجابا على جودة تدقيق الحسابات.

❖ **التعليق على الدراسات السابقة:**

بعد استعراض الدراسات السابقة و المتعلقة بموضوع دراستنا:"العوامل المؤثرة في مهنة جودة محافظي الحسابات في الجزائر"، توصلنا للملاحظات التالية:

-تتفق الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة في تناولها لموضوع المراجع الخارجي و المراجعة من الجانب النظري.

-تتفق الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة في تناولها لموضوع جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها و وسائل تحسينها من الجانب النظري.

-تختلف الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في الحدود المكانية و الزمنية للدراسة.

-تختلف الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في المتغير المستقل و المتغير التابع.

و من خلال اطلاعنا على الدراسات السابقة استفدنا في العديد من النواحي: منها إثراء الجانب النظري لكل من المراجع الخارجي، جودة المراجعة الخارجية ، العوامل المؤثرة فيها و وسائل تحسينها وكذا النتائج و الاقتراحات التي تم التوصل إليها.

الفصل الأول

جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر

تمهيد:

بسبب المشاكل و الأضرار التي توصلت إليها الشركات من أضرار مادية ناتجة عن إهمال المراجعين و تقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية و بسب بعض العوامل التي تؤثر على مهنة المراجعة تم التركيز على جودة المراجعة ، و تكمن أهمية مهنة المراجعة في الجودة لارتباطها بنوعية الخدمات المقدمة لمستخدمي الكشوفات المالية لذا يجب على المراجعين الالتزام بالمعايير المهنية وتحسينها و تجنب المخاطر،حيث تبنت العديد من الدراسات مداخل للتعريف بجودة المراجعة و كل منهم ربطها حسب دراسته ،ولتوضيح هذا السياق سنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى العناصر التالية:

المبحث الأول : مفاهيم حول المراجعة الخارجية

المبحث الثاني :محافظ الحسابات في الجزائر

المبحث الثالث : ماهية جودة المراجعة الخارجية

المبحث الرابع : وسائل تحسين جودة المراجعة

المبحث الأول: مفاهيم حول المراجعة الخارجية

يعنى هذا المبحث بدراسة حول المراجعة الخارجية وذلك بالتطرق أولا إلى مفهوم المراجعة، المراجعة الخارجية، أهمية وأهداف المراجعة الخارجية، وأخيرا أنواع و معايير المراجعة الخارجية.

المطلب الأول: ماهية المراجعة

سنحاول في هذا المطلب تقديم أهم التعريفات للمراجعة و أهم مراحل التطور التاريخي لها.

أولا : التطور التاريخي للمراجعة

تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها، و التأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، و قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين و اليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة.

وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر مشتقة من الكلمة اللاتينية Audit و السجلات، للوقوف على مدى صحتها. وهكذا نجد أن كلمة تدقيق، Audire و معناها يستمع .[1]

و إن التطور التاريخي لمهنة المراجعة كان بناءا على الأهداف المراد تحقيقها منها لذلك، سوف نورد جدولا زمنيا يبين فيه أهم المراحل التاريخية للمراجعة:

الجدول رقم (01): التطور التاريخي لعملية المراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من قبل الميلاد إلى 1500 ميلادي	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين	منع حدوث أي تلاعب أو غش في الدفاتر المحاسبية
من 1500 إلى 1850 ميلادي	الحكومة، المحاكم التجارية و المساهمين	المحاسب	منع الغش، حماية الأصول

[1]-خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعلمية)**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2000، ص. 10.

من 1850 إلى 1905 ميلادي	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانون	اكتشاف الغش و التلاعب بالدفاتر و السجلات المحاسبية، اكتشاف الأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية
من 1905 إلى يومنا هذا	الحكومة، البنوك، المساهمين، وهيئات أخرى	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة و الاستشارة	الغرض الرئيسي من التدقيق هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي

المصدر: طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود ،**المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري و الممارسة التطبيقية)** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003،ص 18.

ثانيا: مفهوم المراجعة و خصائصها

1-تعريف المراجعة:

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها: " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية " .[1]

و عرف " bonnault et germond " "بونولت جيرموند" المراجعة على أنها: "اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل و مستقل، بغية إعطاء رأي محلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، و على مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، من اجل تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة و للوضعية المالية و نتائج المؤسسة ".[2]

[1]-الصبان محمد سمير، محمد الفيومي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار الجامعة بيروت، 1990 ، ص18 .

[2]- L.collin et vallin .o، **audit et contrôle interne**، **aspect financier**، opération et stratégique،paris، 1992، p17.

و تعرف أيضا على أنها : " عملية تجميع و تقييم الأدلة المتعلقة بالمعلومات و المعايير المعتمدة، و المراجعة يجب إن يتم تنفيذها من قبل جهة كفؤة و مستقلة ".[1]

ويمكن تعريف المراجعة بأنها : " عملية فحص من قبل شخص مؤهل و مستقل لإبداء الرأي حول مدى انتظام و عدالة الميزانية العمومية و حسابات النتائج في مؤسسة معينة.[2]

من خلال التعاريف السابقة للمراجعة يمكن تعريف المراجعة بأنها:" عمل منظم يقوم به مهني، يبدأ بفحص أنظمة الرقابة الداخلية و كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة لينتهي بتقرير يتضمن رأي فني محايدا على الوضعية الحقيقية للمؤسسة محل المراجعة".

تتمحور المراجعة حول كل من الفحص و التحقيق و التقرير حيث :[3]

الفحص : فحص المستندات، السجلات و الدفاتر الخاصة بالمؤسسة للتأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها، تبويبها أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي و النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

التحقيق : هو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة عن فترة زمنية معينة.

إن الفحص و التحقيق وظيفتان مترابطتان إذ تمكنان المدقق من إبداء رأيه وذلك من خلال إثبات صورة عادلة لنتيجة المؤسسة و مركزها المالي.

التقرير : و هو ختام عملية التدقيق إذ هو بلورة حقيقية لنتائج عملية الفحص و التحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها.

2-خصائص المراجعة :

يمكن استخلاص أهم سمات المراجعة انطلاقا من التعاريف السابقة، وذلك على النحو التالي :

1. عملية المراجعة هي عملية منتظمة و بالتالي تستوجب وضع خطة عمل مسبقة.
2. ضرورة التقسيم الموضوعي والخالي من الذاتية أي ذاتية المراجع الذي يقوم بالعملية.
3. تبرير النتائج التي يتوصل إليها المراجع بمجموعة من الأدلة و القرائن.

---

[1]-ايهاب نظمي إبراهيم، **التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور**، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان- الأردن،2009 ، ص17 .

[2]-Mokhtar Belaiboud، **pratique de l audit conforme aux normes IAS/IFRS et au SCF**، bert edition،alger، 2011، p10.

[3]- أمين السيد احمد لطفي ، **مسؤوليات و إجراءات المراجع في التقرير عن الغش و الممارسات المحاسبية الخاطئة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص04.

4. ضرورة تطابق العمليات و الأحداث الاقتصادية و التقسيم من طرف المراجع مع المعايير الموضوعية، و ضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المراجع من إبداء الرأي و إصدار حكم موضوعي حول البيانات و المعلومات التي يقوم بدراستها.

5. إيصال نتائج الفحص و الدراسة إلى المستعملين المعنيين الأطراف الطالبة لتقييم المراجع.

المطلب الثاني: تعريف المراجعة الخارجية

للمراجعة الخارجية عدة تعاريف نذكر منها :

تعرف المراجعة الخارجية على أنها : " عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام ". [1]

و تعرف المراجعة الخارجية أيضا على أنها : " الأداة الرئيسية المستقلة، و الحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة ".[2]

و تعرف كذلك على أنها : " عملية منظمة لجمع و تقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشان نتائج الأحداث و التصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تماشي هذه النتائج مع المعايير القائمة و توصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها ".[3]

و يمكن تعريف المراجعة الخارجية على أنها : " المراجعة التي تتم من طرف خارج المؤسسة بغية فحص البيانات، و السجلات المحاسبية، و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من اجل إبداء رأي فني محايد حول صحة، وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول، و الرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة المساهمون، المستثمرون، البنوك".[4]

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف المراجعة الخارجية بانها:

"عملية منظمة يقوم بها طرف من خارج المؤسسة بغرض الحصول على الأدلة والقرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية و كذلك فحص نظام الرقابة الداخلية و مدى توافق النتائج المحصل عليها مع المعايير المعمول بها ثم تبليغ تلك النتائج لمستخدميها المعنيين".

---

[1]-رجب السيد، عبد الفتاح محمد الصحن ، محمود ناجي درويش، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص7.

[2]-محمد السيد سرايا، **أصول و قواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002، ص41.

[3]-عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق رأس المال و التجارة الالكترونية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص12.

[4]-عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان،شريفة علي حسن، **أسس المراجعة (الأسس العلمية و العملية)**، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص30.

المطلب الثالث : أهمية و أهداف المراجعة الخارجية

أولا : أهمية المراجعة الخارجية

ترجع أهمية المراجعة الخارجية إلى كونها وسيلة لا غاية و تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة جهات مختلفة تستفيد من مختلف القوائم المالية التي تمت مراجعتها، و تعتمد في اتخاذ قراراتها سواء على المدى القصير أو البعيد، وكذا رسم سياستها و إستراتيجيتها لذا سيتم التطرق لأهمية المراجعة الخارجية من خلال الجهات المستفيدة من خدمتها كما يلي [1]:

-الملاك و المستخدمين: تلجا هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة و يسترشدون بياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية و مدة متانة مركزها المالي، لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم ، استماراتهم الموجهة التي تحقق لهم اكبر عائد ممكن، و لضمان حماية مدخرات المستثمرين توجب أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة و صحيحة.

-الدائنين و الموردين: يتم الاعتماد على تقرير المراجع لسلامة وصحة القوائم المالية و يقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي و القدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري و التوسع فيه.

-حملة السندات الحاليون و المحتملون: إن هذه الفئة تحتاج إلى معلومات تساعدها في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة و مدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها.

-العملاء و الموردون و المنافسون: إن هذه الفئة تحتاج إلى المعلومات المعتمدة من طرف المراجع الخارجي لتمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات أو كمستهلك و تقييم القوة التنافسية للمؤسسة.

-الأجهزة الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على بيانات المؤسسات المعتمدة من المراجع المستقل في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي، رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض الضرائب.

-نظام المحاكم: يحتاج إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس، و تقييم الأصول الضرورية و في أغراض الدعاوي القضائية.

-الدائنون و البنوك: تساعد المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي المستقل هذه الفئة في تحديد مدى إمكانية منح القروض للمؤسسة، وكذلك تحديد مبلغ القرض و شروطه.

[1] -رأفت سلامة محمود و آخرون، **علم تدقيق الحسابات العملي**، دار المسير للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2011، ص36.

-حملة الأسهم: يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة و العاملين، و اتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي.[1]

ثانيا : أهداف المراجعة الخارجية

ظل الهدف الرئيسي للمراجعة الخارجية منذ نشأة الحاجة إليها في العصور الأولى إلى منتصف القرن التاسع عشر هو تعقب الغش و اكتشاف الأخطاء، بالرغم من التطور في مجال المهنة عبر تلك العصور فقد ظل هذا الهدف يمثل الهدف الرئيسي لأنه كان متماشيا مع صغر حجم المؤسسات و ملائما لأهدافها و لأهداف المحاسبة في تلك العصور.

و نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة أخرى يمكن تقسيم أهداف المراجعة الخارجية إلى :[2]

1-الأهداف الرئيسية: حيث تتمثل الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية في :

-إن الهدف الأساسي من المراجعة الخارجية هو إبداء رأي فني محايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة المركز المالي، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما.

-إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات حول نظام الرقابة الداخلية، و بيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من اجل تحسين أداء هذا النظام.

-إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين و الدائنين و البنوك و غيرهم بالبيانات المالية الموثوقة، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

2-الأهداف الفرعية: إن هذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطة و تعتبر حلقة وصل بين معايير المراجعة و إجراءاتها، و تتمثل هذه الأهداف الفرعية فيما يلي: [3]

2-1- الوجود و التحقق :

يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول و الخصوم و جميع العناصر الواردة في الميزانية و في القوائم المالية الختامية موجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين و كمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي.

---

[1]-عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، الجزائر، 2009، ص53.

[2]-يحي حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، **أصول المراجعة (الأبعاد العلمية و معايير التطبيق)**، الناشر مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة، الطبعة الأولى، مصر، 2001، ص 26.

[3]-احمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار صفاء للنشر و التوزيع**، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2009،ص36.

2-2- التقييم و التخصيص :

تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية و تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، و بانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما .

2-3- إبداء رأي فني :

يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة الخارجية إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير، و في إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص و التحقق من العناصر الآتية:

- التحقق من الإجراءات و الطرق المطبقة
- مراقبة عناصر الأصول
- مراقبة عناصر الخصوم
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات

2-4- العرض و الإفصاح :

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية و المتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية و تم تجهيزها بشكل سليم يتماشى و المبادئ المحاسبية، إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة و من جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.[1]

- **استنتاج هدف عام :**

من خلال ما سبق يمكن أن نستخلص الهدف التالي لعملية المراجعة الخارجية يتمثل هذا الهدف من قيام المراجع بمراجعة القوائم المالية، في إبداء الرأي عن عدالة كل من المركز المالي و نتائج الاستغلال و التدفقات النقدية، و اتفاق القوائم المالية مع معايير المحاسبة المتعارف عليها.

[1]-غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)**، دار الميسرة للنشر، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2006 ، ص20.

المطلب الرابع : أنواع و معايير المراجعة الخارجية

أولا : أنواع المراجعة الخارجية

يفرق في الواقع بين ثلاث أنواع للمراجعة الخارجية للحسابات و هي:[1]

1-المراجعة القانونية (audit legal) :

أي التي يفرضها القانون، و تتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

2-**المراجعة التعاقدية أو الاختيارية (audit contractuel) :**

التي يقوم بها محترف بطلب احد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.

3-**الخبرة القضائية (expertise judiciaire)** :التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

و يمكن مقارنة أنواع المراجعة و حصرها في الجدول التالي :

الجدول رقم (02) : مقارنة أنواع المراجعة الخارجية

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	مراجعة قضائية
1-طبيعة المهمة	مؤسساتية، ذات طابع عمومي.	تعاقدية.	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة.
2-التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة.	من طرف المحكمة.
3-الهدف	المصادقة على شرعية و صدق الحسابات، مراجعة معلومات مجلس الإدارة.	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة.	إعلام العدالة و إرشادها حول أوضاع مالية و محاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام.
4-التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية.	مهمة محددة حسب الاتفاقية.	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها.

[1]-عبد الفتاح الصحن، **أصول المراجعة الداخلية و الخارجية**، الناشر هو المؤلف، لبنان، 1985، ص164.

5-الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة و المساهمين.	تامة من حيث المبدأ.	تامة اتجاه الأطراف.
6-مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما.	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير.	ينبغي احترامه.
7-إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (العادية، غير العادية) .	المديرية العامة، مجلس الإدارة.	إلى القاضي المكلف بالقضية.
8-شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية العامة.	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء.
9-إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير الشرعية	نعم	لا	غير إلزامية
10-الالتزام	بحسب الوسائل.	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة.	بحسب النتائج مبدئيا.
11-المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.
12-التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب	محددة في العقد.	من طرف القاضي المشرف على الخبرات.

	المؤسسة.		
13-الأتعاب	قانون رسمي.	محددة في العقد.	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي.
14-طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية.	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية.	طريقة تتماشى و حاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

المصدر: محمد بتوين، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، بن عكنون، الجزائر، 2008 ،ص-ص:27-28.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ إن الأنواع الثلاثة من المراجعة الخارجية لها استقلالية تامة من حيث الجهة التي تخولها، حيث يلعب المراجع الخارجي دور هام في إعطاء الحكم الشخصي حول عدالة و مصداقية الكشوفات المالية و الأوضاع المالية و المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، و يشترط أن يكون المكلف بهذه المهنة محافظ حسابات، خبير محاسبي أو قضائي.

ثانيا : معايير المراجعة الخارجية

تمثل معايير المراجعة الخارجية إرشادات عامة لمساعدة المراجعين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية، ويمكن اعتبار معايير المراجعة كمقياس للجودة من حيث أداء المراجع للإجراءات والأهداف التي يعمل على تحقيقها، وعليه ينبغي على المراجع مراعاة المعايير أثناء قيامه بمهمته حتى لا يكون مقصرا وما يتبع ذلك من عواقب. ونستعرض فيما يلي أهم معايير المراجعة الخارجية، وقد قسمت هذه الأخيرة حسب إصدارها إلى ثلاث مجموعات وهي كالتالي:

1- معايير عامة:

-1- معيار التأهيل العلمي والعملي:

يتم تنفيذ مهام عملية المراجعة بواسطة أشخاص تم تأهيلهم تأهيلا كافيا من الناحية العلمية والعملية،فضلا عن ضرورة توافر مجموعة من الصفات

السلوكية الهامة مثل التزاهة،الإخلاص والمحافظة على سرية المعلومات وغيرها من الصفات، ويمكن تناول هذه المعايير في النقاط التالية:

أ- التأهيل العلمي والعملي:

يجب أن يتم أداء المراجعة بواسطة أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجعين.[1]

وهذا المعيار يعترف بأن الشخص مهما كان مؤهلا وكفؤا في المجالات الأخرى مثل المجالات المالية والأعمال لا يتمكن من القيام بالمراجعة دون التأهيل والتدريب في هذا الحقل وإن هذا التدريب يشمل التدريب المستمر في حقل الاختصاص لأجل مواكبة التطور والتغيير وكيفية تطبيقها لأجل أن يتمكن من إصدار الحكم الموضوعي.[2]

ب- التأهيل السلوكي:

يمكن التأهيل السلوكي والأخلاقي للمراجعة من الارتقاء بالمهنة والمحافظة عليها، فمراجع الحسابات يجب أن تتوفر فيه صفات شخصية وأخلاقية تؤهله لأداء واجبه المهني، وأهم هذه الصفات الأمانة والتزاهة والمحافظة على أسرار العملاء، والهدف والصبر والدقة في العمل وكذلك الحذر في التصرفات، وكذا المقدرة على التركيز وتقدير المسؤولية.[3]

1-2- الاستقلالية (الحياد والموضوعية):

بالنسبة لجميع الأمور المتعلقة بالمراجعة فعلى المراجع أن يحافظ على استقلاليته الذهنية الظاهرية والفعلية، ورأي مراجع الحسابات حول عدالة البيانات المحاسبية يصبح عديم القيمة إذا لم يكن مستقلا فعليا وظاهريا. فالاستقلالية تعتبر العمود الفقري لمهنة المراجعة، وفي حالة الشك باستقلالية المراجع فإن ثقة الجمهور ستنخفض نتيجة لذلك.

1-3- بذل العناية المهنية اللازمة:

---

[1]-ألفين اريتز، جيمس لوبك ، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص41.

[2]-التميمي هادي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية**، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، عمان-الأردن، 2004، ص30.

[3]-لقليطي لخظر، **مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر**، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008، ص29.

على المراجع بذل العناية المهنية المطلوبة أثناء المراجعة وعند تحضير التقرير، والعناية المهنية تتطلب دراسة إنتقادية لجميع مستويات العمل المنجز من قبل المساعدين الذين قاموا بعمل المراجعة، كما أن العناية المهنية تعني أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلا ويملك المتطلبات المهنية، أي أن لديه من المهارات مثل ما هو مطلوب من المهن الأخرى كالطبيب الاستشاري، المهندس وما شابه ذلك. [1]

2- معايير العمل الميداني : Standards of Field work

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى القرائن وأدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة، والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات وتتمثل في: [2]

2-1- معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين:

على المراجع التخطيط للمراجعة لأداء مهمته بكفاءة وفاعلية، وذلك عن طريق قيامه بوضع وتحديد الإستراتيجية الشاملة لهذه المهمة، وأن يتم وضع الإجراءات والخطوات اللازمة لتنفيذها على أكمل وجه، وعلى المراجع أن يترجم هذا التخطيط بوضع برنامج مراجعة تفصيلي يتضمن إجراءات الفحص التحليلي لعناصر النشاط للمساعدة على تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة، والتي تتطلب اهتماما أكثر خلال عملية المراجعة النهائية، ومن ناحية أخرى يمكن النظر إلى هذا البرنامج على أنه دليل مراجعة يحتوي على الخطوات والإجراءات الملائمة لإنجاز المهمة بيسر وسهولة وفي الوقت المحدد والمناسب، وفي نفس الوقت هو دليل للبرنامج نفسه في أداء مهمته، وتمكينه من تقييم موضوعية العمليات والمعلومات التي يقوم بمراجعتها وبذلك تزيد درجة الثقة فيها مما يؤدي إلى حماية وخدمة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة .

التي يتم مراجعتها ، أما الإشراف السليم على المساعدين من المراجعين الذين يتولون عمليات الفحص أو يقومون بالإجراءات اللازمة لتجميع دليل

[1]-التميمي هادي، مرجع سابق، ص31.

-محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص-ص:275،276.

المراجعة كعنصر رئيسي من عناصر البحث الميداني فإنه يتضمن معنى القيادة والإشراف والتوجيه، والرقابة السليمة لكافة مراحل العمل للربط بين الأنشطة والإجراءات والفحص التي يتم تنفيذها، وبين الأهداف المرجوة.[1]

2-2- معيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية:

يعني هذا المعيار أنه يجب على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالوحدة محل المراجعة كأساس لإمكانية الاعتماد عليه ولتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات المراجعة الملائمة لها، ويقصد بالرقابة الداخلية من وجهة نظر المراجع، الخطط والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة لضمان أن العمليات المالية قد تم تسجيلها بدقة وأنه توجد إجراءات ملائمة لحماية الأصول، وتشتمل الرقابة الداخلية على الرقابة الإدارية وهي العملية الخاصة باتخاذ القرار الذي يؤدي إلى الترخيص بالعمليات المالية؛ إذن فمعيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية يأخذ أبعادا مهمة، لأن مدى ما يقوم به المراجع من فحص واختبارات يتوقف على مؤسسة لديها نظام رقابة داخلية قوي ستكون مختلفة عن تلك التي تستخدم في مؤسسة لديها نظام رقابة داخلية ضعيف، ويشتمل كثيرا من العمل الذي يقوم به المراجع لاختبار مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.[2]

2-3- معيار جمع أدلة الإثبات:

يعني هذا المعيار أنه يجب أن يقوم المراجع بتجميع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى يتوفر لديه أساسا معقولا لرأيه في القوائم المالية موضع الفحص، ويقتضي التماشي مع هذا المعيار ضرورة أن يتفهم المراجع مهمة المراجعة التي يقوم بها تفهما جيدا وكاملا وأن يتبع التعليمات الخاصة بتنفيذها وأن يبذل العناية المهنية الملائمة في أدائها وأن ينتبه إلى الأخطاء والعناصر غير العادية وأن يعد أوراق عمل كاملة وواضحة.[3]

3- معايير التقرير: standards of reporting

---

[1]-محمد سمير العبات، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، 1998، ص 50.

[2]- الفيومي محمد، لبيب عوض، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث الازاريطة، الإسكندرية، مصر، 1998، ص41.

[3]- محمد السيد سرايا، مرجع سابق ، ص 280.

إن تقرير مراجع الحسابات هو وسيلة الاتصال بين مراجع الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، وهو نتاج عمل المراجع الذي يبين فيه ما توصل إليه، كما يعتبر أيضا أحد الأدوات الأساسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المراجع سواء المدنية أو الجنائية. والهدف من هذا المعيار هو وضع قواعد وتوفير إرشادات عن شكل ومحتوى تقرير المراجع الذي يصدره في نهاية عملية المراجعة، كما يوضح هذا المعيار ضرورة قيام المراجع بوضع رأيه مكتوبا وواضحا عن القوائم المالية ككل، وكأساس لإبداء المراجع لرأيه يجب عليه أن يقوم بفحص وتقييم النتائج المستخرجة من أدلة الإثبات، ويتضمن هذا الفحص ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها طبقا لمعايير المحاسبة الدولية أو المعايير المحلية، ومدى اتفاقها مع القوانين السائدة، وتتمثل معايير التقرير في:[1]

3-1- إعداد القوائم وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

ويقتضي هذا المعيار بضرورة إشارة المراجع في تقريره إلى مدى إعداد القوائم المالية وعرضها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومدى قبول الأساليب والطرق المختلفة التي تطبق بها هذه المبادئ،

ومن ناحية أخرى فإن المبادئ والقوائم المحاسبية تمثل ضمنيا معيارا يقاس عليه أو يحكم به على مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية وما إذا كانت تعبر تعبيرا صادقا عن نتيجة النشاط وعن المركز المالي للمؤسسة.

3-2- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يقضي هذا المعيار بضرورة الإشارة إلى تجانس تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومدى الثبات في تطبيقها، وتهدف الإشارة في هذا المعيار إلى ما يلي:

- ❖ قابلية القوائم المالية للمقارنة للفترات المتتالية .
- ❖ عدم تأثر القوائم المالية تأثرا جوهريا بالتغييرات في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية من فترة لأخرى .
- ❖ عدم اضطرار المراجع لتعديل تقرير المراجعة وأسس إعداده بسبب حدوث أي تغيرات في هذه المبادئ المحاسبية

[1]-طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص120.

❖ عدم إتاحة الفرصة للتلاعب في استخدام وتطبيق بعض المبادئ المحاسبية لإظهار نتيجة معينة، وبصفة عامة يمكن القول في هذا المجال أن المراجع عليه دراسة وتحليل أسباب التغيير في تطبيق بعض المبادئ المحاسبية ولا يوافق على هذا التغيير إلا بمبررات منطقية ومقبولة ولظروف غير عادية مرت بها المؤسسة خلال الفترة.

3-3- الإفصاح الكافي و المناسب:

يقتضي هذا المعيار ضرورة إشارة المراجع وإفصاحه في تقرير المراجعة عن أي معلومات مالية لازمة وهامة بالنسبة لصدق وعدالة عرض القوائم المالية، ومعنى ذلك أن الإفصاح المناسب للقوائم هو الأساس ما لم يكشف أو يشير تقرير المراجعة إلى غير ذلك.

وتختلف وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توفرها في البيانات المالية المنشورة، وينبع هذا الاختلاف أساسا من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة والذي ينعكس على الزاوية التي ينظر من خلالها كل طرف نحو المشكلة فنظرة الطرف المسؤول عن إعداد البيانات المالية المنشورة مثلاً وهو إدارة المؤسسة حيال مشكلة الإفصاح قد لا تلتقي بالضرورة مع نظرة هؤلاء جميعا، وقد لا تلتقي أيضا مع نظرة جهات الرقابة والإشراف على المهنة، كدواوين المحاسبة والبنوك المركزية وهيئات البورصة والمجاميع المهنية؛ من هنا يصبح من الصعب جداً توفير مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته الكاملة. [1]

فالإفصاح الكافي والمناسب يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار، بالإضافة إلى أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد، وهو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية. [2]

---

[1] –لعيبي هاتو خلف، **الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية**، مذكرة ماجستير، الأكاديمية العربية في الدنمارك، بغداد، 2009، ص29.

[2] –صبا يحي نوال، **اثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية** ، مداخلة من الملتقى الدولي الثالث حول:آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري و مطابقته مع معايير المحاسبة الدولية و تأثيره على جودة المعلومة المحاسبية،جامعة الوادي، الجزائر، 2013، ص5.

وفي هذا المجال على المراجع أن يأخذ في الاعتبار النواحي التالية: [1]

❖ الهدف الرئيسي للإفصاح المناسب هو الصالح العام لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية .

❖ إن القوائم المالية بما يتبعها من ملاحظات مرفقة بها خاصة بالعميل وبالتالي فإن أي قرار نهائي حول المعلومات التي يجب أو لا يجب أن تتضمنها هذه القوائم هو قرار العميل .

❖ لو قرر المراجع أن الإفصاح غير كافي وغير مناسب أو أن القوائم لا تتفق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فليس له صلاحية إجبار العميل على تعديل القوائم لتعكس هذا الإفصاح المناسب .

❖ يستطيع المراجع التحكم في محتوى تقرير المراجعة، وبالتالي يتحمل تضمين هذا التقرير الإفصاح الضروري في الوقت الذي تتجاهل فيه القوائم المالية للعميل هذا الإفصاح أو تتضمن إفصاح غير دقيق .

❖ الإفصاح السليم يعني أن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وواضح، وغير منقوصة، كذلك لا تحمل أكثر من معنى .

❖ في حالة وجود تضارب في المصالح فقد يكون عدم الإفصاح عن بعض المعلومات له ما يبرره خاصة

لو ترتب على هذا الإفصاح ضرر معين على المؤسسة أكبر من الفائدة التي تعود على الأطراف التي يعنيها الإفصاح .

3-4- التعبير عن رأي المراجع :

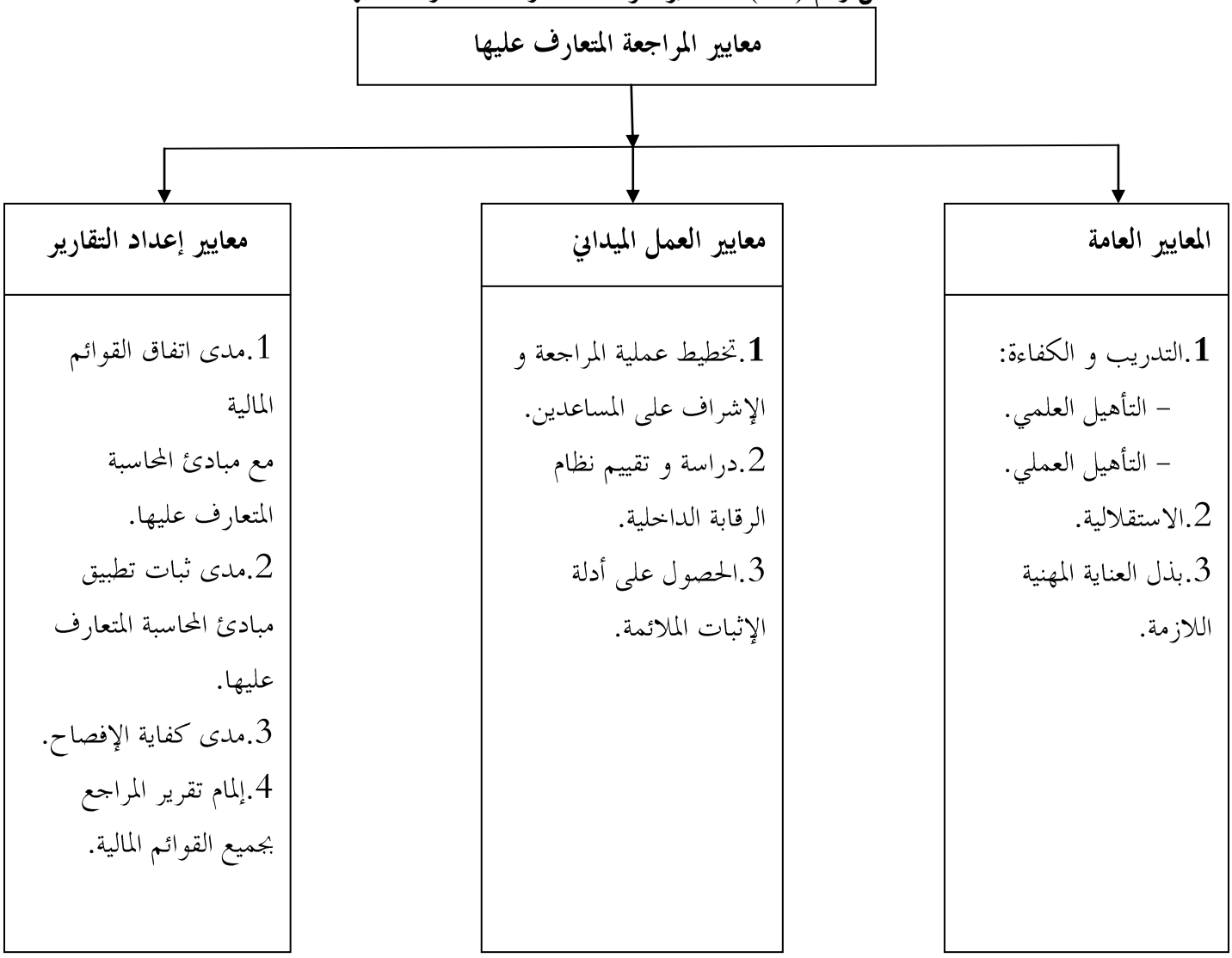
يقضي هذا المعيار بضرورة إشارة المراجع والتعبير عن رأيه في القوائم المالية وأن يوضح طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها، ويهدف هذا المعيار إلى عدم تحريف أو تمييع المسؤولية التي قبل المراجع أن يتحملها، ويعتبر هذا المعيار من أكثر معايير التقرير تعقيدا وأصعبها منالا وتحقيقا، وذلك بسبب حساسيته بالنسبة للمراجع وخاصة عندما تكون هناك تحفظات معينة يقتضي أن يأخذها بعين الاعتبار ولذلك ينقسم رأي المراجع بصفة عامة إلى: [2]

[1]-محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 290.

[2]-محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 91.

- ❖ إبداء رأي دون تحفظات (رأي نظيف) .
- ❖ إبداء رأي يتضمن تحفظات (رأي مقيد) .
- ❖ إبداء رأي مخالف أو معارض أو عكسي.
- ❖ الامتناع عن إبداء الرأي.

الشكل رقم (01) : معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معايير المراجعة

المبحث الثاني: محافظ الحسابات في الجزائر

المطلب الأول: تطور مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

تم إعتماد ثلاث مراحل أساسية تبعا لما شهدته الإصلاحات العميقة للمؤسسات الاقتصادية وهي :[1]

أولا : في الفترة ما بين 1969-1980.

بصدور الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية سنة 1970 حيث تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية، وصدر بعدها المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية وقد كرس النص محافظة الحسابات بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات اعتبر كموظف عام في الدولة وهذا ما ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي السائد.

ثانيا : في الفترة مابين 1980-1988.

في هذه المرحلة بدأ التفكير في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا مضمونا وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تخضع للقانون التجاري وتأخذ في الغالب شركة ذات أسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة ومن ثمة يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم الرقابة وإعادة الإعتبار لمهنة التدقيق وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/10/30.

ثالثا : في الفترة مابين 1990-2000.[1]

---

[1]- عبد الله بن صالح، **دراسة تحليلية تقييمية لواقع إصلاح مهنة المراجعة بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المراجعة الدولية** ، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الرابع حول: "تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، جامعة عمار ثليجي"، الأغواط، يومي 20و21 نوفمبر، 2013.

خلال هذه الفترة صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، وأبرزها قانون 91-08 المنظم لمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بتاريخ27 /1991/04 والمعتمد بتاريخ 1991/05/01 وتضمن هذا القانون تسعة أبواب خاصة بمهنة التدقيق والشخص الممارس لها، وتطرقت إلى الحقوق والواجبات وتحديد المسؤوليات.

كذلك صدور قرار رقم 24-02-SPM- 103 بتاريخ 1994/02/02 بأمر من وزير الإقتصاد، يضم ستة توصيات يلزم فيه محافظي الحسابات بإتباعها، ومجلس الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها، وتتضمن هذه التوصيات إثراء وتنقيح مهنة التدقيق حسب ما تقتضيه الظروف،

من تطور تقنيات المحاسبة والمعايير الدولية حول المراجعة القانونية.

إضافة إلى ذلك صدور سنة 1996 المرسوم التنفيذي رقم 96.136 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمؤرخ في 1996/04/15، حيث بموجب المادة الأولى التي تبين طبيعة المرسوم على أنه يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

رابعا : في الفترة مابين 2001-2013.

لقد شهدت مهنة محافظ الحسابات في الفترة الأخيرة أي بعد سنة 2010 عدة إصلاحات، وهذا الأمر جاء كنتيجة حتمية للإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر والمتمثل في تطبيق النظام المحاسبي المالي هذا الأخير الذي يتكيف مع معايير المحاسبة الدولية هذا التطور الذي شمل كذلك مهنة التدقيق باعتبار أن مخرجات النظام المحاسبي هي مدخلات للمدققين.

ولعل أهم ما يميز القانون 10-01 وما بعده هو إسترجاع وزارة المالية وصايتها على مهنة التدقيق في الجزائر مفسرة ذلك بتنامي حجم الفساد والفضائح المالية، لكن من وجهة نظر المهنيين فالأمر مختلف بإعتباره يفقد المهنة إستقلاليتها هذا من جهة، ومن جهة أخرى تمت إعادة هيكلة المنظمات المهنية حيث أصبحت كل مهنة تابعة لجهة متخصصة ومستقلة.

---

[1]- أحمد قايد نور الدين وبروبة إلهام ، **تأهيل مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي** ، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الرابع حول:"تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، يومي 20و21 نوفمبر، 2013.

حيث أصبحت مهنة محافظ الحسابات تابعة للغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات أما مهنة الخبير المحاسبي فهي تابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، وهذا ما تجسد في القوانين والمراسيم التنفيذية التالية :[1]

- المرسوم التنفيذي رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يهدف كم تشير مادته الأولى إلى تحديد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 2010/08/26 والمتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يهدف هذا الأمر إلى تتميم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 1995/07/17 المتعلق بنفس الأمر، وكما جاء فيه من مادته الثانية انه يبقى كما هو عليه بدون حتى تغير المرافق العمومية.
- صدور المرسوم التنفيذي رقم 10-08 المؤرخ في 2010/10/27 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة.
- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذيية في 2011/01/27 والتي تصب في إطار التغير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة وإعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات.
- صدور المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.[2]

المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات و الشروط الواجبة أن تتوفر فيه

أولا: تعريف محافظ الحسابات

يعرف محافظ الحسابات في القانون الجزائري رقم (01/10) في مادته (22) بأنه :"كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[3]

يعرف المراجع الخارجي على أنه:" كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد" .[4]

---

[1] أحمد قايد نور الدين وبروبة إلهام، مرجع سابق.

[2] - **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد رقم 03 المؤرخة بتاريخ 16 يناير2013، ص1.

[3] -**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد42، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات، القانون10-01، المادة22، ص 7.

[4] -نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان-الأردن،2009، ص 67.

وعرف المراجع الخارجي بأنه" ذلك الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته للقيام بدور محافظ الحسابات أو الخبرة و يطلق على الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن أنجاز مهنة التدقيق ثم يوقع على التقرير ، و بإمكانه تفويض بعض الأشخاص للقيام بهمة معينة من عملية التدقيق" .[1]

[1]-إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**،دار رائد للنشر،الطبعة الأولى، عمان-الأردن،2012، ص32.

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن:" محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة و تحت مسؤوليته، و ذلك عن طريق فحص و مراقبة حسابات المؤسسات و مختلف القوائم المالية السنوية و يصادق على صدق و شرعية هذه الحسابات من ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير.

ثانيا: مهام محافظ الحسابات

لقد نصت المادة 43 من القانون 01.10 على المهام التي تسمح و تساعد محافظ الحسابات للقيام بعمله على أكمل وجه أي مراقبة شركة ما و تتمثل هذه المهام في:

-يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

- ❖ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه ا لمسيرون للمساهم أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- ❖ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو لمسير.
- ❖ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و الشركات أو الهيئات التابعة لها أو بين الشركات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- ❖ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة ، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه . ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال الشركة أو الهيئة .وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها . دون التدخل في التسيير. [1]

1- التخطيط لعملية التدقيق.

2- الاختبارات و أدلة التدقيق.

3- التقييم و إصدار التقرير.

ثالثا : شروط و صفات ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

[1]-**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد42، مرجع سابق، ص 7.

1-أن يكون جزائري الجنسية.

2-أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

3-أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

4-أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

5-أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظ ي الحسابات أو في الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

6-أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة6 . [1]

هناك عدد من الصفات التي يجب أن يتحلى بها محافظ الحسابات بالإضافة إلى الإلمام بالمعلومات و العلوم المرتبطة بعمله منها:

-أن يكون محافظ الحسابات على أسرار العميل الذي يدقق أعماله و أن لا يقوم بالإفصاح عن أية معلومات يطلع عليها خلال عمله.

-أن يكون عمليا و مواكبا لما هو جديد في القوانين و التشريعات.

-يكون حرا غير تابعا لأي جهة إلا ضميره و أن يهتم بمصلحة عمله على مصالحه الشخصية.

-أن يتصف بالصبر ، حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل.

-أن يكون عمله في مجال اختصاصه و أن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعمله.

-أن يكون لباقي التعامل و أن يكون قادرا على التعبير بكل وضوح.

-أن يكون أمينا و واقعيا و أن يكون مستقل في رأيه.

-أن لا يقبل أي عمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل و أن يقتنع بصحته. [2]

رابعا: تعيين محافظ الحسابات

لقد أولى المشرع الجزائري عملية تعيين محافظ الحسابات أهمية خاصة حتى يحظى محافظ الحسابات بالاستقلالية على قيامه بعمله و يظهر هذا جليا في المادة 48 من القانون 01.10 المؤرخ في 45 رجب عام 1241 ه الموافق ل 11 يوليو سنة 4010 حيث صرح بأن الجهة العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد

[1]-**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد42، مرجع سابق، ص 5.

[2]-غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر(الناحية النظرية)**، مرجع سابق، ص 81.

موافقتها هي المسئولة عن تعيين محافظ الحسابات كما يمكن تعيينه في: العقد التأسيسي ، الجمعية العامة التأسيسية ، الجمعية العامة العادية مع التأكد من عدم وجود موانع ، بواسطة القضاء.

حيث في الشركات الفردية يقوم صاحب المشروع بتعيين محافظ حسابات ، و في شركات الأشخاص فأمر تعيينه يكون باتفاق الشركاء ، أما في الشركات المساهمة فأن سلطة تعيين المحافظ تكون من اختصاص الجمعية العمومية للمساهمين ، من ذلك نلاحظ أن حق تعيين المحافظ يكون في يد من سيوجه إليهم التقرير ،وفي الشركات المساهمة قد تفوض الجمعية العمومية سلطة تعيين المحافظ إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا للشركة ، غير أنه في حالة قد تكون استقلالية المحافظ في موضع تساؤل وقد يشعر المحافظ بأنه مدين للإدارة لأنها السبب في الاستعانة به ، و خاصة أن عمل المحافظ هو إبداء الرأي حول القائمة المالية المعدة من قبل الإدارة ، ولهذا لا يجب تفويض سلطة تعيين المحافظ على استقلالية و حياد المحافظ[1].

خامسا: أتعاب محافظ الحسابات

أن القاعدة العامة هنا أن الذي يقوم بتحديد الأتعاب ، هي الجهة التي قامت بالتعيين ، على أنه في الشركات المساهمة يكون منوطا بالهيئة العامة للمساهمين أصلا ، إذ تحدد الأتعاب من قبل هذه الهيئة قبل صدور قرارها بتعيين المحافظ و هذا هو العرف السائد ، أما إذا لم يتسن للهيئة العامة القيام بذلك فهي تفوض مجلس الإدارة و لكنها حدا أقصى لا يتجاوزه.

إن الأتعاب و الرسوم المستوفاة من العميل عن عملية التدقيق قد تتخذ كل أو بعض الأشكال التالية:

1- الأتعاب الثابتة : و تحدد سلفا كمبلغ معين غير قابل للزيادة.

2- الأتعاب المتغيرة : وتكون حسب الوقت الذي يمضيه المحافظ أو مندوبوه في عملية التدقيق.

3-الأتعاب الشرطية : و يتوقف مقدار هذه الأتعاب على نتائج مستقبلية ، ومثل هذه الأتعاب مخالفة لآداب المهنة إلا إذا كانت متوقفة على النتائج الضريبية حيث التحقيقات هنا من عمل دائرة الضريبة و لا دخل للمحافظ فيها[2].

[1] -جوامع اسما عين، **محاضرات في مقياس التدقيق المحاسبي**، سنة ثانية ماستر تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية جامعة بسكرة، 2014.

[2] -إدريس عبد السلام اشتيوي ، **التدقيق معايير و إجراءات**، دار النهضة العربية للطباعة و النشر،الطبعة الأولى،بيروت-لبنان، 1996، ص47،48.

المطلب الثالث : حقوق و واجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات

أولا : حقوق محافظ الحسابات[1]

بعد أن تطورت مهنة التدقيق من الفحص الشامل للدفاتر و السجلات إلى الفحص الإنتقادي المنظم لإبداء الرأي الفني المحايد لنتائج الفحص للحكم على مدى سلامة أداء الإدارة كونه الرقيب و الراعي لحقوق الأطراف المعنية بالشركة.

لذلك و للقيام بتلك المهمة يجب أن يتمتع محافظ الحسابات ببعض الحقوق التي تمكنه من القيام بذلكم و قد تم التطرق لبعض حقوق المحافظ في المادة 193 من قانون الشركات رقم 22 لسنة1997 و يمكن ذكر أهم حقوق محافظ الحسابات على النحو التالي:

1-حق الاطلاع :

يحق لمحافظ الحسابات الإطلاع على دفاتر الشركة و سجلاتها و مستنداتها في أي وقت و دون إخطار مسبق خاصة إذ كأن هناك شكوك لدى المحافظ عن حالات تلاعب أو غش و أرى أنه من الضروري القيام بزيارة مفاجئة أما في حالة عدم وجود شك فيقوم محافظ الحسابات بإبلاغ الشركة مسبقا و الاتفاق على موعد زيارته لاختيار الوقت الملائم حتى لا يعطل أعمال الشركة ، و ليتمكن الموظفين من تجهيز الدفاتر والمستندات اللازمة لعملية الفحص.

و في حالة عدم تمكن المحافظ من ممارسة هذا الحق بسبب قيام الشركة بوضع العراقيل مثل سرية الأوراق أو عدم وجود الوقت الكافي لتجهيزها فأنه يجب على المحافظ في هذه الحالة رفع تقرير بهذا الأمر إلى مجلس الإدارة.

2-حق طلب البيانات و الإيضاحات:

يحق لمحافظ ي الحسابات طلب البيانات و الإيضاحات من إدارة الشركة التي يقوم بفحص حساباتها ، للقيام بمهمته بالشكل المناسب .و يعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات و الإيضاحات لتقرير المحافظ الشخصي و مدى ارتباطها بعملية التدقيق.

[1]- غسان فلاح المطارنة،**مرجع سابق**، ص91.

في حالة رفض إدارة الشركة توفير البيانات و الإيضاحات الضرورية لمحافظ الحسابات فأنه يحق له إبلاغ الإدارة عن امتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات ، و ذلك لأن المحافظ يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن من الحصول على المعلومات و البيانات الضرورية لأداء مهمته.

3- حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين :

من حق محافظ الحسابات الحصول على صورة من الإخطارات و البيانات المرسلة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة إلى المساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

4- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين:

يحق لمحافظ الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالشركة تهدد مركزها المالي و استقرارها ، مثل سوء تصرف الإدارة ، و جود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل الشركة و ذلك كونه وكيلا للمساهمين للحفاظ على مصالحهم و أموالهم ، و ذلك لإحاطتها علما بما يحصل داخل الشركة من خلل و مشاكل حتى يخلي مسؤوليف

5- حق مناقشة اقتراح عزله:

يحق لمحافظ الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى الشركة ، كذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله و الرد و الدفاع عن موقفه أمام الجمعة العامة للمساهمين .يعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل محافظ الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام هذا الحق للتأثير على محافظ الحسابات.

6- حق احتجازه للأوراق و المستندات حتى يحصل على أتعابه:

يحق لمحافظ الحسابات قانونا أن يحتجز الأوراق و المستندات للمطالبة بأتعابه و الحصول عليها كاملة و لا يقوم بردها إلى الشركة حتى يتحصل على أتعابه و تكاليف استخراج تلك المستندات.

7- تحديد وقت الجرد:

يحق لمحافظ الحسابات تحديد وقت الجرد لمتلكات الشركة و التزامها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع الشركة ، و أن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه و إلا من حقه أن يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه و أن بحقه أن لايعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.

تقديم تقرير و الحفاظ عليه في حالة حدوث خلاف بين المحافظ و إدارة الشركة .و في حالة الاستفسارات تكون
المخاطبات رسمية.[1]

ثانيا : واجبات محافظ الحسابات[2]

هناك عدد من الواجبات الأساسية لمحافظ الحسابات الخارجي و التي ينص عليها قانون الشركات على جزء من هذه الواجبات ، و يمكن ذكر أهمها:

1-إعداد التقارير:

يعتبر إعداد التقارير الواجب الأول من واجبات محافظ الحسابات و يجب أن يقدم هذا التقرير إلى المساهمين و غيرهم من الأطراف ذوي العلاقة ، فقد نصت المادة 113 فقرة(ز) من قانون الشركات رقم4 لسنة1997 على " : يقدم محافظوا الحسابات تقريرا خطيا موجها للهيئة العامة و عليهم أو من ينتدبونه أن يتلو التقرير أمام الهيئة العامة ، و ذلك يعني أن تقرير المحافظ يجب أن يحتوي على أ ريه الفني المحايد عما توصل إليه من خلال الإفصاح – و يجب على محافظ الحسابات أن يتلو تقريره أمام الجمعية العمة للمساهمين و الرد على التساؤلات التي يبديها الحضور في التقرير على ما يلي:

- أنه قد يحصل على المعلومات و البيانات والإيضاحات التي آ رها البيانات المالية عمله.
- أن الشركة تمسك حسابات و سجلات و مستندات شركة و أن البيانات المالية معدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة ، التي تمكن من إظهار المركز المالي للشركة و نتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية بصورة عادلة ، و أن الميزانية و بيان الأرباح و الخسائر متفقة مع القيود و الدفاتر.
- أن إجراءات التدقيق التي قام بها محافظ حسابات الشركة تعتبر كافية برأيه لتشكل أساسا معقولا لإبداء رأيه حول المركز المالي و نتائج الأعمال و التدفقات النقدية للشركة وفقا لقواعد التدقيق المتعارف عليها عالميا.

---

[1]-سردوك فاتح، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية** ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2004،ص 20.

[2]-رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات العملي**، مرجع سابق، ص91.

- أن البيانات المالية الواردة في تقرير مجلس الإدارة الموجهة للهيئة العامة تتفق مع قيود الشركة و سجلاتها.
- المخالفة لأحكام هذا القانون أو نظام الشركة الواقعة خلال السنة موضوع التدقيق.

2-على محافظ الحسابات أن يبدي رأيه النهائي في الميزانية و حساب الأرباح و الخسائر للشركة بإحدى التوصيات التالية(القوائم المالية) :

- المصادقة على ميزانية الشركة و حساب أرباحها و خسائرها و تدفقاتها النقدية بصورة مطلقة.

المصادقة على ميزانية الشركة و حساب أرباحها و خسائرها و تدفقاتها النقدية مع التحفظ و بيان أسباب هذا التحفظ و أثره المالي على الشركة.

- عدم المصادقة على الميزانية و حساب الأرباح و الخسائر و تدفقاتها النقدية ، وردها إلى مجلس الإدارة و بيان الأسباب لرفضه التوصية على الميزانية.

3- حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين:

يجب على محافظ الحسابات حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين حتى يتمكن من مناقشة التقرير و التأكد من محتوياته و يقوم محافظ الحسابات بعرض قائمة المركز المالي و الحسابات الختامية لمناقشتها والمصادقة عليها و كذلك الموافقة على اقتراح توزيع الأرباح الذي تم من قبل إدارة الشركة ، لذلك نصت المادة 198 من قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 على مجلس إدارة الشركة أن يزود محافظ الحسابات بنسخة عن التقارير لحضور اجتماع الهيئة العامة للشركة و على المحافظ أو من يمثله حضور هذا الاجتماع.

مما سبق نجد أنه ربما لا يتمكن محافظ الحسابات من حضور الاجتماع بنفسه لظرف ما عندئذ يمكنه أن يرسل من ينوب عنه من مساعديه في الحضور على أن يكون المساعد ممن قاموا بعملية التدقيق لنفس الشركة حتى يتمكن من الرد على الاستفسارات التي من الممكن أن تطرح من قبل أعضاء الجمعية.

عند حضور المحافظ أو ممن ينوب عنه يجب عليه أن يتأكد من عدد من الأمور منها:

1-صحة إجراءات الدعوة للاجتماع.

2-التأكد من تدوير محاضر اجتماعات الجمعية في سجل خاص.

3-التوقيع على المحاضر سالفة الذكر مع رئيس الجمعية و سكرتيرها.

4-التحقق من صحة الاجتماع و النصاب قانونا.

4- التدقيق و التحقيق في أصول وخصوم الشركة:

يعتبر هذا الواجب من أهم واجبات محافظ الحسابات وذلك كونه مطالبا بإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها لحقيقة وضع الشركة ، ولكي يقوم بإبداء رأيه بعدالة و استقلالية لابد و أن يقوم بالفحص و التحقق من أصول الشركة وخصومها.

5- مراقبة سير أعمال الشركة وتدقيق حساباتها:

من واجبات محافظ الحسابات مراقبة الحسابات ، مراقبة أعمال الشركة و التحقق من مدى انتظام الدفاتر و السجلات و أنه تمت مراعاة الأصول المحاسبية عند إعدادها وقد نص قانون الشركات المادة 193 الفقرة(أ) على أن من واجبات محافظ الحسابات مراقبة أعمال الشركة.

6- فحص الأنظمة المالية و الإدارية للشركة:

من واجبات محافظ الحسابات أن يقوم بفحص الوضعية المالية للشركة محل التدقيق ، النظام الإداري و كذلك نظام الرقابة الداخلية و مدى ملاءمته ، حيث نصت المادة 113 من قانون الشركات فقرة(أ) على أنه يتولى محافظوا الحسابات مجتمعين أو منفردين القيام بفحص الأنظمة المالية و الإدارية للشركة و أنظمة المراقبة المالية الداخلية لها و التأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة و المحافظ ة على أموالها.

7- الالتزام بأصول المهنة:

يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم بأصول مهنة التدقيق و أن يراعي مصالح العميل ، فقد نصت المادة 42 من القانون العام المؤقت رقم 73 لسنة 2003 على أن يقسم مقدم الطلب بعد الموافقة على طلبه ،وقبل منحه إجازة المزاولة ، أمام رئيس الهيئة العليا أو من ينتدبه من أعضائها بحضور الرئيس.

- الاطلاع على قرارات الشركات.
- المحافظة على أسرار الشركة.
- عدم تلويث السمعة المالية للشركة.
- تقديم التقرير.
- استلام كتاب رسمي من إدارة الشركة عند تعيينه.

ثالثا : مسؤولية محافظ الحسابات

بما أن عمل محافظ الحسابات هو عمل خاص يهدف إلى إعطاء رأي فني محايد في عدالة القوائم المالية إذ أن عمله يعتبر كرسالة إلى مستخدمي القوائم المالية فأنها تنبع منها مسؤوليات من كل تصرف تقوم به و المتمثلة في المسؤولية المدنية ، المسؤولية الجزائية و المسؤولية التأديبية.

1- المسؤولية المدنية:

أن محافظ الحسابات مسؤول اتجاه الشركة و تجاه الغير و عليه تعويض الضرر المادي و المعنوي الذي لحق هؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء و تقصير .غير أنه لابد من إثبات أن الضرر ناتج و بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء أو التقصير[1].

ولتحمل المسؤولية لابد من تحقيق الثلاثية المعروفة : الضرر ، الخطأ و العلاقة النسبية بينهما.إذ أنه يحمل مسؤولية عن أخطائه و أخطاء غيره في حالة علم و لم يشر إليها[2].

2- المسؤولية الجزائية:

يمثل محافظ الحسابات اتجاه مخالفة بعض النصوص و التشريعات الشركة للمهنة و قوانين العقوبات ، وتتمثل هذه الجرائم في[3]:

- التعيين على خلاف أحكام الحظر المكررة في القانون من توفر النية السيئة.
- جريمة تعمد إثبات بيانات كاذبة بنشر الاكتتاب و وضع تقرير كاذب.
- التهرب من الضرائب.
- عدم الكشف عن الأحداث الخارجية و التصريح بها لوكيل الجمهورية.
- عدم احترام السر المهني للعميل أو للشركة العميلة، خلال أدائه لمهامه و ينبغي التصريح إلا بترخيص لحق في القانون أو للمهنيين الجدد المستلمين للمهمة أو واجب يعطي له الحق بالكشف عنها.
- الممارسة الغير مشروعة للمهنة و التي تخالف أحكام الموافقة المقررة في القانون 01.10 و المواد المنصوصة في المواد من 64 إلى 74.

3- المسؤولية التأديبية[4]:

---

[1]-محمد بتوين، **التدقيق و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص 57.

[2]-جوامع اسما عين، سابق.

[3]-عبد الوهاب نصر علي،شحاتة السيد شحاتة، **قواعد و أخلاقيات و سلوكيات مهنة المحاسبة و التدقيق في مواجهة الأزمات المالية** ، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2009، ص108.

[4]-محمد بتوين، مرجع سابق، ص 58.

ويتحمل محافظ الحسابات هذه المسؤولية إذا أخل بقواعد المهنية و بعض الأعمال و التصرفات التي يقوم بها وعليه توجب الامتثال أمم اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة كما نصت المادة 63 حتى بعد استقالته من مهامه.

حسب درجة خطورة المخالفة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات و هي كالتالي :إنذار ، التوقيف لمدة أقصاها ستة أشهر ، الشطب من الجدول بالإضافة إلى غرامات مالية.

المطلب الرابع: الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

1 المجلس الوطني للمحاسبة:

1-1 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:

نص القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المحاسب المعتمد، على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة، تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي، وتنظيم متابعة المهن المحاسبية. ويضم المجلس ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، كما تنبثق عن هذا المجلس خمس(05) لجان متساوية الأعضاء، وهي كالآتي: لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم، لجنة مراقبة النوعية.

1-2 مهام المجلس الوطني للمحاسبة:

بموجب المرسوم التنفيذي11-24 المؤرخ في 27 | 1 | 2011، الذي تم بموجبه تحديث القانون السابق، والذي يوضح إعادة هيكلت المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم بناءًا على هذا القانون الجديد تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، حيث تحدد المادة الثانية من هذا المرسوم سلطة الوزير المكلف بالمالية على المجلس، كما تحدد الأعضاء الذين يشكلونه، إضافة إلى تحديد المهام المنوط بها هذا المجلس، ويمكن ذكر منها ما يلي:

- إنجاز كل الدراسات والتحاليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي؛
- مسك الملفات المتعلقة بالإعتماد والتسجيل والشطب من جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- تحديد معايير وسبل الإلتحاق بالمهن السابقة الذكر؛
- تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المرشحين الراغبين في الحصول على الإعتماد؛

- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها.
- جمع و استغلال كل الوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.
- متابعة ومراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.
- المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية.
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة.

2 -المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبين

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 | 1 | 2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره، حيث يتم انتخاب تسعة أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة.

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة لمصف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصف.
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجلس الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل المصف لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- إعداد النظام الداخلي للمصف.

3 -المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة الأولى في المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27 | 1 | 2011 ، وله نفس قواعد انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمحاسبة.

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصف.
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجلس الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.

- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

4 -المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

بموجب المرسوم التنفيذي 11-27 المؤرخ في 27|1|2011، حيث يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره، كما يحدد المهام المتعلق بها .

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتسييرها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمصف.
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجلس الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل المنظمة لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة[1].

المبحث الثالث: ماهية جودة المراجعة الخارجية.

يتناول هذا المبحث المفاهيم و التعريفات المختلفة لجودة المراجعة، و كذا أهمية و أهداف جودة المراجعة و معيار رقابة الجودة الذي يحكم و يحدد الإجراءات الرقابية على مكاتب المراجعة و العوامل التي تؤثر على المراجعة و مكاتبها.

المطلب الأول: مفهوم جودة المراجعة الخارجية

رغم أهمية مفهوم جودة المراجعة، إلا انه لم يرد تعريف واضح وشامل و متفق عليه من قبل الباحثين و الدارسين، و يرجع ذلك إلى النظر إليها من وجهات نظر متعددة ومختلفة.

عرفت جودة المراجعة على أنها: " الالتزام بمعايير المراجعة، و معايير الأداء للأفراد داخل منشاة المراجعة، و تتعلق معايير الأداء بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توفرها في العاملين في مكاتب المراجعة مثل

[1]-قطاف نبيل، العمري أصيلة، **تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كمتطلب ضروري لتحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر-دراسة تحليلية لأراء عينة من محافظي الحسابات لولاية بسكرة** ، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة، 21/20 نوفمبر 2013، جامعة الاغواط، ص-ص 5،6.

التراهة و الموضوعية و الاستقلال، و توافر المهارات والكفاءة في الأفراد على المهام بصورة تحقق الموائمة بين خبرات و مهارات الأفراد و طبيعة المهمة، و أخيرا ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات و الإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة ".[1]

وتم تعريف جودة المراجعة على أنها: " مدى المطابقة مع المتطلبات، حيث تسعى المنظمات على مراقبة الأداء و الأنشطة و الأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء و كشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة. وتستند جودة التدقيق إلى جودة الأداء الجيد لنظام الرقابة، وكذلك مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي المطبق، للوصول إلى الفاعلية و الكفاءة المناسبة في العمليات و القيود بشكل مستمر ضمن الشركة لغرض خدمة أهدافها و حماية أصولها ".[2]

و يمكن أن نعرف جودة المراجعة بأنها : " نهج متكامل بقيادة محافظ الحسابات وذلك لتحقيق مستويات عالية من الجودة في الأداء من خلال اكتشاف المخلفات و الأخطاء الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية (تدنية مخاطر المراجعة وصولا إلى خطر المراجعة المقبول)، و الإفصاح عنها في التقارير، بحيث تتم الاستفادة من قبل الأطراف ذات الصلة و ذلك مع الالتزام القانوني لمحافظ الحسابات".[3]

من خلال التعاريف السابقة يتضح بان مفهوم جودة المراجعة الخارجية يدور حول:

1-مدى قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية.

2-درجة الثقة التي يقدمها المراجع الخارجي لمستخدمي القوائم المالية من خلال دقة المعلومات المقدمة وخلو القوائم المالية من أية تحريفات و أخطاء جوهرية.

3-مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير المهنية.

---

[1]-عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة ، **قواعد و سلوكيات مهنة المحاسبة و المراجعة في مواجهة الأزمات المالية** ، مرجع سبق ذكره، ص44.

[2]-عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، **قواعد وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية** ، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص 54.

[3]-خيراني العيد، **مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ظبط مخاطر المراجعة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2013، ص 15.

المطلب الثاني: أهمية و أهداف جودة المراجعة

أولا: أهمية جودة المراجعة

واجهت مهنة المراجعة ضغوطا متزايدة و انتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش و تحريف جوهرية في القوائم المالية، و تزايد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المراقبين، و خصوصا بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للمراجعة من اكبر مكاتب المراجعة.

و للتغلب على تلك الضغوط يجب الاهتمام بجودة المراجعة، و التي تمثل مطلبا ضروريا لكافة أطراف عملية المراجعة.و يمكن بيان هذه الأطراف كما يلي:

1-مراجع الحسابات:يهمه أن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة و ذلك من اجل تحسين سمعته و شهرته و موقفه التنافسي في مجال عمله.

2-إدارة الشركة:تعتبر إدارة الشركة المسؤولة عن إعداد الكشوفات المالية، و بالتالي فان تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة و الضعف لديها و يساعد في وضع الخطط المستقبلية.

3-البنوك:تعتمد البنوك و المؤسسات التمويلية بشكل كبير على الكشوفات المالية المراجعة، و خاصة منح القروض و التسهيلات البنكية.

4-الدائنون:يهتم الدائنون بالكشوفات المالية المراجعة من قبل مراجع قانوني خارجي لمنع العملاء من التسهيلات الائتمانية بناءا على تلك الكشوفات. و لا شك أن جودة المراجعة سوف تؤثر كثيرا على قراراتهم في منح الائتمان.

5-الهيئات و الأجهزة الحكومية:تمد الأجهزة الحكومية على الكشوفات المالية المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط و الرقابة، و فرض الضرائب، و تقرير الإعانات لبعض الصناعات، و تسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة وفقا لمستوى عال من الجودة من اجل حماية النشاط الاقتصادي، و جميع الأطراف ذات الصلة و العلاقة بعملية المراجعة.

6-الجمعيات و الهيئات المنظمة للمهمة:تسعى كثير من الجمعيات المنظمة لمهنة المراجعة إلى التزام مكاتب المراجعة بتحقيق مستوى عال من الجودة من اجل تطوير المهنة و تدعيم الثقة فيها ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، و تحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة و الخدمات في تقديمها. [1]

و تأتي جودة المراجعة كالأتي:[2]

1-تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:

تعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد و تطبيق إجراءات المراجعة، و تحتوي هذه المعايير خصوصا معايير الرقابة على الجودة على سياسات و إجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد و مكاتب المراجعة و بالتالي نجد أن هناك علاقة متبادلة بين جودة المراجعة و الالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الالتزام بالمعايير إلى أداء عملية المراجعة بجودة عالية، كما أن أداء عملية المراجعة بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المراقبين بالمعايير المهنية.

2-المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة:

عرفت porter فجوة التوقعات في المراجعة بأنها الفجوة بين توقعات المجتمع من المراجعين و بين أداء المراجعين كما يدركه المجتمع.

و تعتبر فجوة الجودة احد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في المراجعة، و قد عرف احد الباحثين فجوة الجودة بأنها "الاختلافات بين توقعات المستخدمين و المراجعين اتجاه جودة خدمات المراجعة المؤداة، و عوامل تكوين وتشكيل الجودة". وأكد المراجعين أن السبب الرئيسي لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمراجع عن معايير المراجعة و معايير الجودة المتعارف عليها.

كما أن انخفاض جودة أداء عملية المراجعة يعتبر احد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات في المراجعة، و لذلك يعد تحسين جودة خدمات المراجعة احد أساليب تصنيف فجوة التوقعات.

3-تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات و الأخطاء الموجودة في القوائم المالية:

حضي هذا العنصر باهتمام كبير من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في فترة الثمانينيات و التسعينيات من القرن الماضي، خصوصا لفشل العديد من المنظمات الكبرى و ذلك باعتبار أن المراجعين من ذوي الجودة العالية

[1]-علاء الدين صلاح عودة، **اثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي** ، مذكرة ماجستير في المحاسبة،جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص 15.

[2]-عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة ، اليمن، 2008، ص 8.

يقومون باكتشاف الأخطاء و المخالفات الموجودة في الكشوفات المالية من مراجعين من ذوي الجودة المنخفضة، وهذا ما أكدته لجنة treadway و التي أشارت إلى أن تحسين جودة المراجعة يزيد من اكتشاف الأخطاء و الحد من التحريف في الكشوفات المالية.

4-تخفيض صراعات الوكالة:

من المفترض انه كلما زاد التعارض بين الإدارة و المساهمين كلما زادت تكلفة الوكالة، و كلما زادت هذه الخبرة زادت الحاجة إلى مكاتب المراجعة التي تقدم خدمات ذات جودة عالية، بعكس الشركات التي تكون درجة التعارض في المصالح بها ضئيلة و بالتالي تنخفض فيها تكاليف الوكالة.

5-أداة تنافسية جيدة:

تعتبر المنافسة على الأتعاب احد المخاطر التي تهدد مهنة المراجعة، ومن ثم جودة المراجعة. وهذا ما جعل لجنة Cohenتحذر من تأثير المنافسة على نطاق جودة المراجعة المقدمة. وقد منع مراقبي الحسابات من المنافسة على نطاق جودة المراجعة المقدمة. وقد منع مراجعي الحسابات من المنافسة على *أتعاب* المراجعة بصورة تسيء إلى المهنة.[1]

6-زيادة الثقة في تقرير المراجعة و مصداقية الكشوفات المالية:

يعتبر الاهتمام بجودة المراجعة لتدعيم الثقة بتقارير المراجعة، و ذلك للدور المهم الذي تلعبه التقارير في إضفاء المصداقية على الكشوفات المالية التي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب الأطراف المهنية.[2]

ثانيا:أهداف جودة المراجعة

هناك عدة أهداف لجودة المراجعة تتمثل في:[3]

1-توفير إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع من اجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة المراجعة.

---

[1]-جمانة حنظل التميمي، **العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية**، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة البصرة، المجلد الخامس، العدد 10، 2013، ص52.

[2]-عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، مرجع سبق ذكره، ص 9.

[3]-احمد برير ، **جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و مراجعي الحسابات**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة ورقلة، 2014، ص 4.

2-توفير الإرشادات حول الإجراءات و السياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بنوعية المراجعة بصورة عامة و الالتزام بإتباع و تطبيق المعايير المهنية.

3-كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة و الانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.

4-تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات و تحسين كفاءة و فعالية أداء المهام.

5-تساعد على زيادة و تحسين معنويات أعضاء مكتب المراجعة و ترفع من روحهم المعنوية.

6-تساعد على بناء أرضية مشتركة تكون منهج يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف و الخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.

المطلب الثالث: معيار رقابة جودة المراجعة رقم 220

صدر المعيار الدولي رقم(220) عن الرقابة على جودة عملية المراجعة Quality Control For audit work في شهر يونيو، 1994 ، وهو من معايير المراجعة الدولية (ضبط جودة العمل في المراجعة) ويهدف هذا المعيار إلي توفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية المراجعة من خلال[1]:

أ – السياسات والإجراءات التي يتبعها مكتب المراجعة عند أداء عملية المراجعة.

ب – الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء عملية المراجعة، ويجب تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة وأيضا على عمليات المراجعة الفردية.

وضوابط الجودة هي مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب المراجعة لتوفير قناعة بأن عملية المراجعة قد أنجزت وفقًا للمعايير المحددة والمتعارف عليها.

وتعتبر سياسة ضوابط الجودة بمثابة أهداف تسعي مكاتب المراجعة لتحقيقها، بينما إجراءات الضوابط تمثل الخطوات والأساليب التي يتم تنفيذها من أجل تحقيق الأهداف المحددة .ولقد بينت الفقرة الرابعة من المعيار الدولي رقم (220) ما يجب على مكاتب المراجعة القيام به من حيث تنفيذ إجراءات رقابة الجودة، والتي صممت للتأكد بأن كافة المراجعات قد تمت حسب المعايير الدولية للمراجعة، أو المعايير الوطنية المناسبة.

أما الفقرة السادسة من المعيار فقد بينت أن أهداف سياسات رقابة الجودة والتي تمثل عناصر الرقابة على جودة المراجعة، ما يلي :

1-المتطلبات المهنية:

[1]-إياد حسن أبو شاهين، **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين** ، مذكرة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية غزة، 2005، ص-ص 74،75.

يقصد بها التزام العاملين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة.

وتعتبر هذه العناصر، وخاصة استقلالية مراجع الحسابات، بمثابة العمود الفقري لجودة المراجعة إذا ما انعدم هذا الركن فإن باقي معايير المراجع لن تكون ذات أهمية كبرى .ولقد تناولت قواعد وآداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين هذه العناصر بنوع من التفصيل .ومن أهم الإجراءات التي تضمن الالتزام بهذا العنصر الرقابي إبلاغ أفراد المكتب من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني.

2-المهارات والكفاءة:

يجب علي مكاتب المراجعة أن تعين أشخاصًا لديهم التأهيل العلمي والعملي اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة .وينقسم هذا العنصر الرقابي إلى :توظيف وتعيين أفراد مؤهلين تأهيلا متخصصًا، والتطوير المهني من خلال إعداد الدورات التدريبية للأفراد، واختيار وتأهيل المدربين، وتوفير معلومات حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية، والترقية الوظيفية .كما يجب وضع المؤهلات التي تعتبر ضرورية لمختلف مستويات المسئولية في المكتب، مع تحديد المعايير التي يتم على أساسها تقييم الأداء الشخصي والكفاءة المتوقعة، مثل المعرفة الفنية، القدرة على التحليل، مهارات القيادة والتدريب، العلاقة مع العملاء وكذلك تقييم أداء الأفراد، وإشعارهم بتقدمهم من خلال استخدام النماذج التي يمكن تنميطها لغرض تقييم أداء الأفراد، ومتابعة هذه التقييمات.

3-توزيع مهام عملية المراجعة:

يقصد بها إسناد عملية المراجعة إلى فريق عمل متمكن في عملية المراجعة، ويمتلك مستويات من التدريب المهني والكفاءة المهنية في ضوء الظروف المحيطة بعملية المراجعة، وذلك من خلال العديد من الإجراءات مثل :تحديد مهام كل فرد في فريق العمل من مراجع رئيسي ومراجعين ومساعدين مراجعين، وتحديد الشخص المشرف على فريق العمل ليكون مسئولا عن توزيع الأفراد على مهام المراجعة، مع المراعاة عند التوزيع لبعض العناصر، مثل عدد المراجعين ومتطلبات الوقت، تقييم لمؤهلات الأفراد من حيث الخبرة .ولتحقيق هذا التوازن يجب الأخذ بعين الاعتبار حجم عملية المراجعة، توفر الخبرات الخاصة بالأفراد، احتياجات العملاء وغيرها.

4 -الإشراف:

يقصد به الإشراف والمتابعة للأعمال على كافة المستويات، وذلك لتوفير تأكيد مناسب بأن العمل الذي يتم إنجازه يستوفي معايير الجودة الملائمة .ومن الإجراءات التي يمكن إتباعها لتحقيق ذلك تخطيط عمليات المراجعة، وتوفير إجراءات للاحتفاظ بمعايير الجودة للمكتب بالنسبة للأعمال المؤداة، وتوفير التدريب العملي خلال تنفيذ عمليات المراجعة.

5-التشاور:

يقصد بهذا العنصر من عناصر الرقابة ضرورة إجراء التشاور مع الآخرين من ذوى الخبرة المناسبة داخل أو خارج المنشأة عندما يتطلب الأمر ذلك، وأن تكون هناك اجتماعات دورية مع فريق العمل من قبل الشريك المدير المسئول في مكتب المراجعة .

6-قبول أو إنهاء العمل مع العملاء:

يجب على مكتب المراجعة وضع الإجراءات لتقييم العميل الجديد قبل قبول المهمة، ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب على مكتب المراجعة أن يأخذ بعين الاعتبار استقلاليته وقدرته على خدمة العميل بشكل ملائم.

7-الرقابة:

يجب على مكتب المراجعة أن يراقب باستمرار مدى ملائمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة بغرض تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة.[1]

المطلب الرابع:العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية

تعتبر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لجودة المراجعة، و ذلك نظرا لصعوبة تحديد مفهوم دقيق لها و قياسها، وقد قسمت إلى ما يلي:

أولا:العوامل المؤثرة على جودة المراجعة و المرتبطة بمكتب المراجعة

1-حجم مكتب المراجعة:

[1]-إياد حسن أبو شاهين، **مرجع سابق**، ص78 .

يعتبر حجم مكتب المراجعة احد الخصائص التي على أساسها يتم التمييز بين مكاتب المراجعة، فهناك مكاتب مراجعة صغيرة و مكاتب متوسطة و مكاتب مراجعة كبيرة.

وهناك العديد من المعايير المستخدمة في التمييز بين مكاتب المراجعة منها على سبيل المثال: عدد الشركاء، أو عدد العاملين بمكتب المراجعة، و عدد العملاء و سمعة مكتب المراجعة، و بالرغم من أهمية استخدام المعايير السابقة للتمييز بين مكاتب المراجعة الصغيرة و الكبيرة، فان لكل نوع من هذه المكاتب صفات أساسية يتميز بها.

و نظرا لأهمية عامل حجم مكتب المراجعة و تأثيره على جودة المراجعة فقد نال اهتماما واسع من قبل الباحثين، كما تعتقد لجان المراجعة أن هناك إمكانية اكبر لمراجعي المكاتب الكبار لاكتشاف الأخطاء و المخالفات من مراجعي مكاتب المراجعة الصغيرة و المحلية حيث مكاتب المراجعة الكبيرة تمتلك قدرات تقنية أكثر من منافسيها.[1]

2-سمعة مكتب المراجعة:

تعتبر سمعة مكتب المراجعة (شهرته) احد أصوله المعنوية الخاصة بالمكتب و التي يتم اكتسابها من خلال الممارسة و القدرة على تقديم خدمة ذات جودة عالية .و يقصد بسمعة المكتب هي تداول اسم مكتب المراجعة على انه يقدم خدمات ذات جودة عالية.

ولقد تناولت العديد من الدراسات سمعة المكتب على انه احد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، و لكنها اختلفت على كيفية استبدال سمعة مكتب المراجعة.

وتوصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب المراجعة و جودة المراجعة أي كلما زادت سمعة مكتب المراجعة زادت جودة المراجعة، وفي هذا الإطار أشار احد الباحثين إلى انه من غير الواضح ما إذا كان مستخدموا القوائم المالية يقيمون جودة المراجعة بدقة، و انه في مراجعات معينة قد يتم تقييم جودة المراجعة بناءا على سمعة المراجع بدلا من قدرة المراجع في اكتشاف القوائم المالية و التقرير عنها و ذلك لان مستخدمي القوائم المالية لا يملكون الخبرة الكافية للتمييز بين مستويات جودة المراجعة و لهذا السبب قد يعتمدون على السمعة كمقياس بديل لجودة المراجعة.[2]

3-القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة:

[1]-محمد محمد مظهر احمد، **تقييم جودة المراجعة في دولة قطر**، دراسة نظرية مقارنة، 2009،ص-ص 30، 31.

[2]-عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، مرجع سبق ذكره، ص-ص 11،13.

يتوقع مستخدمي الكشوفات المالية ا ناي خطا لم يكتشف أو عدم التقرير عن أي مخالفات و أخطاء جوهرية تحتوي عليها الكشوفات، حيث أن عدم اكتشاف المراجعين لها يعتبر من وجهة نظر المستخدمين فشل المراجعة و هذا مما يؤدي إلى رفع الدعاوي القضائية ضد المراجعين خصوصا عندما يتكبد المستخدمون خسائر مالية بسبب الاعتماد على الكشوفات المالية التي تحتوي على الأخطاء.

وهناك نوعين من الفشل:

الأول فشل في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و يحدث هذا إن لم يتأكد المراجع من تنفيذ مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، و **الثاني** فشل تقرير المراجعة و يحدث هذا النوع عندما يفشل المراجع في تعديل تقريره أو إصدار تقرير مقيد في الظروف الملائمة.

4-المنافسة بين مكاتب المراجعة:

تعمل مهنة المراجعة كأي مهنة أخرى في سوق مفتوحة تقوم على المنافسة بين أعضائها لجذب العملاء، خصوصا مع زيادة مكاتب المراجعة، و عدد المراجعين المرخص لهم بممارسة المهنة، كما تعتبر المنافسة السمة المميزة لسوق خدمات المراجعة عند الارتباط المبدئي بخدمة المراجعة، و يعد العمل على توافر المنافسة احد مقومات نجاح ممارسي المهنة.

ونظرا لأهمية المنافسة بين مكاتب المراجعة و أثرها على جودة المراجعة فقد نالت الاهتمام الواسع من قبل المنظمات المهنية، والتي اعتبرت احد المشكلات التي تواجهها مكاتب المراجعة في الوقت الحاضر، وذلك لما لها تأثير على ساعات المراجعة و موازنات الوقت مما يؤدي إلى تقليل الأتعاب و بالتالي تخفيض جودة المراجعة.[1]

5-الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها:[2]

تتميز مهنة المراجعة أنها تؤدي من قبل أشخاص مؤهلين، مدربين، مستقلين و محايديين و مسؤولين مهنيا، و السبيل للحفاظ على ذلك هو معايير المراجعة المتعارف عليها فهي تعتبر مستويات مهنية لضمان التزام المراجع و وفائه لمسؤولياته.

[1] -محمد محمد مظهر احمد،مرجع سبق ذكره،ص-ص 33،35.

[2] -مرشد عيد المصدر، **اثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة-فلسطين، 2013، ص 50.

قيام المراجع بتطبيق المعايير المهنية يقوم بالتأكد على رفع جودة المراجعة و يعني ذلك إلى أن تلك المعايير تشكل الأسلوب الذي يتم به ممارسة مهنة المراجعة و بذلك تشكل مقياسا لجودة المراجعة و لذلك ينبغي على المراجع إظهار التزامه بهذه المعايير.

6-قبول العملاء و الاستمرار معهم:

يجب أن يقوم مكتب المراجعة بتقييم كل عميل قبل التعاقد معه، كما يجب إعادة تقييم العملاء القدامى و ذلك لتقليل فرص الارتباط بعملاء غير أمناء إلى اقل حد ممكن، خصوصا مع تزايد توقعات مستخدمي الكشوفات المالية عن مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش و الاحتيال في الكشوفات المالية.

كما أكد البعض على قرار قبول العميل الجديد و الاستمرار مع العميل القديم يعتبر احد الخطوات التمهيدية لتخطيط عملية المراجعة و ذلك على اعتبار مهم في تقدير الخطر الممكن قبوله و إن بعض مكاتب المراجعة ترفض التعامل مع بعض العملاء الذين تتميز أنظمتهم بالخطر الشديد مثل المؤسسات المالية الادخار والقروض، شركات التامين.

7-الأتعاب:

يعد تحديد أتعاب المراجعة ذات أهمية كبيرة للمراجع و العميل و ذلك لان كل الطرق تريد أن تعادل بين قيمة الخدمات المقدمة للعميل و قيمة الأتعاب المدفوعة للمراجع، غير انه لا توجد طريقة عملية لتحديد الأتعاب بشكل عادل مما يحقق أتعاب معقولة مقابل الخدمات المقدمة و تزداد صعوبة تحديد الأتعاب في بداية التعاقد و ذلك لعدم معرفة المراجع بطبيعة المؤسسة.

و نظرا لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات أثره على جودة المراجعة و توصلت إلى نتائج متضاربة فالبعض توصل إلى وجود علاقة طردية إلا أن هناك علاقة ايجابية بين جانب العرض لجودة المراجعة و أتعاب العملية، وعلاقة عكسية بين جانب الطلب لجودة المراجعة و أتعاب عملية المراجعة.[1]

ثانيا:العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة

1-استقلال المراجع:

يعتبر استقلال المراجع احد معايير المراجعة المتعارف عليها و يقصد بها طبقا لهذا المعيار يجب على المراجع الحفاظ على استقلاليته من كافة النواحي مما يعني إبداء المراجع رأيا أو حكما مهنيا على الشركة إلا أن يكون مستقلا عنه تماما .

[1]-احمد نور، **مراجعة الحسابات من النظرية الى التطبيق**، الدار الجامعية للطباعة و النشر، الإسكندرية، 1990، ص563.

أما عن علاقة استقلال المراجعين بجودة المراجعة، فقد توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين استقلال المراجع وجودة المراجعة، وفي هذا الإطار خلصت إلى أن استقلال المراجع يعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة المراجعة حيث أن المراجع غير المستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، وأوضح أحد الباحثين أن هناك علاقة إيجابية بين استقلال المراجع وجودة المراجعة، وأن جودة المراجعة في مفهومها الشامل لا تتطلب تحقيق الاستقلال بصورة مطلقة حيث أن ذلك يمثل وضعا **مثاليا** لا يمكن تحقيقه في الواقع، بل ينبغي الوصول إلى أقصى قدر ممكن منه في ظل الظروف السائدة.[1]

2-خبرة فريق المراجعة:

تؤثر الصفات الشخصية لفريق المراجعة على كفاءة وفاعلية أداء عملية المراجعة بشكل جوهري، ومن تلك الصفات ذات الأثر الكبير على عملية التقدير الشخصي وإصدار الأحكام في المراجعة الخبرة المهنية لفريق المراجعة.

وقد تبنى الباحثون وجهتي نظر لتعريف الخبرة في المراجعة، الأولى تعرف الخبرة بأنها الأداء الأفضل لمهمة محددة، أما وجهة النظر الثانية :فتعرف الخبرة بأنها عبارة عن المدة الطويلة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة أو في أداء مهمة محددة.

ونظرًا لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات علاقة الخبرة المهنية لفريق المراجعة بجودة المراجعة، وتوصلت أغلب الدراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بينهما، وأن الخبرة المهنية تعتبر أحد خصائص جودة المراجعة[2].

3-الإشراف على فريق المراجعة:

توكل مهام الإشراف على عملية المراجعة عادة إلى المراجعين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا (مدراء المراجعة، والمراجعين الأوليين)، حيث يوكل إلى هؤلاء المراجعين مسئولية تدريب وتوجيه ومتابعة المراجعين المساعدين خصوصا في المهام غير العادية والمعقدة.

كما نادت العديد من المنظمات المهنية والباحثين بضرورة الالتزام به .حيث خصص المعهد الأمريكي للمحاسبة المعيار رقم (22) للتخطيط و الإشراف على عملية المراجعة، والذي يتطلب من المراجع المسؤول

[1]-عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 60.

[2]-مرشد عيد المصدر، مرجع سابق، ص 54.

عن عملية المراجعة إبلاغ مساعديه بالأتي :مسئولياتهم، أهدافهم، الإجراءات التي يتعين أدائها، والأمور التي تؤثر على نطاق الإجراءات التي يتعين أدائها على سبيل المثال (المشكلات المحتملة بالمحاسبة و المراجعة.....).

4-الاتصالات بين فريق المراجعة وعميل المراجعة:

تعتمد خدمة المراجعة على العلاقة الثنائية والمباشرة بين مكتب المراجعة والعملاء، والتي يجب أن تتميز بالأتي:

- أن تكون علاقة هادفة، فالاتصال بين العميل ومكتب المراجعة يحدث لغرض معين.
- لا تتطلب بالضرورة معرفة مسبقة، حيث توصف هذه العلاقة بأنها نوع من علاقة الغرباء، وتحدث في إطار من القيود والمحددات.
- أنها علاقة محدودة الأبعاد، حيث تكون هذه العلاقة محدودة وفقًا لطبيعة ومحتوى الخدمة المطلوب تقديمها.

وتوصلت العديد من الدراسات إلى أن الاتصالات الجيدة بين العميل والمراجع تعتبر أحد الخصائص التي تشير إلى تحقق جودة المراجعة[1].

ثالثا:العوامل المؤثرة على جودة المراجعة و المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة

1-حجم الشركة و قوتها المالية:

يوجد في سوق العمل العديد من المنشات التي تزاول النشاط الاقتصادي، ويعتبر حجم الشركة أحد مجالات التمايز بينها، فهناك المنشآت الفردية وهي منشآت تتميز :أنها ذات حجم صغير، كما أن هناك شركات الأشخاص وهي شركات ذات حجم متوسط، بالإضافة إلى ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بكبر حجمها وانفصال ملكيتها.وتختلف الحاجة للمراجعة بين الأنواع الثلاثة السابقة، وتعتبر الشركات المساهمة هي أكثر الأنواع أهمية لما لها من دور فعال في إنعاش الاقتصاد القومي، كما أنها أكثر الأنواع طلبا على المراجعة، وذلك نتيجة لانفصال الملكية وكبر حجم صراعات الوكالة، بالإضافة إلى أن المراجعة إلزامية على هذا النوع من الشركات.

و قد أوضح (Bradfield et al)أن الشركات كبيرة الحجم تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة وتزداد فيها صراعات الوكالة، وميزوا بين ثلاثة أنواع من الصراعات التي حددتها الدراسات السابقة:الصراعات بين الملاك والمدراء، والصراعات بين المدراء والموظفين، الصراعات بين الملاك والدائنين .وخلصوا إلى أنه كلما زادت حدة الصراعات كلما زاد الطلب على المراجعة ذات الجودة العالية.

[1]-عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، مرجع سبق ذكره، ص 31،33.

ولقد حاولت العديد من الدراسات، التوصل إلى نوع العلاقة بين حجم الشركة محل المراجع وجودة المراجعة، ولكن هذه الدراسات توصلت إلى نتائج متناقضة حيث أوضحت بعض الدراسات أن هناك علاقة سلبية بين حجم الشركة محل المراجعة وجودة المراجعة، فعلى سبيل المثال أشارت دراسة Donald and Groux حجم الشركة وقوة مركزها المالي قد تجعل العميل يمارس بعض الضغوط على المراجع لانتهاك المعايير المهنية وقد يصل مستوى الضغط إلى حد التهديد بتغيير المراجع، وتوصلا إلى أن هناك علاقة سلبية بين جودة المراجعة وكبر حجم العميل وقوته المالية .

وبالرغم من النتيجة السابقة فأننا لا نستطيع إنكار أن عميل المراجعة قد يمارس بعض الضغوط على المراجع لينتهك المعايير المهنية، ولكن المهنة ومحيطها أوجدا نقاط الدفاع المتمثلة في:

- الفحص الرسمي لنتائج وأوراق المراجعة بواسطة طرف ثالث (مراجعة النظير).
- احتمال اشتراك أكثر من مكتب مراجعة في عملية مراجعة واحدة.
- العقوبات المهنية الناشئة عن عدم الالتزام بالمعايير المهنية.
- تأثر سمعة المكتب واحتمال فقده لعدد من العملاء في حالة خضوعه للعميل.
- التعرض للتقاضي من قبل الغير وما قد ينجم عن ذلك من خسارة.
- البيئة التنافسية للمهنة والتي أصبحت الجودة هي العامل الحاسم فيها.
- احتمال وجود لجنة مراجعة لدى العميل تدعم استقلال المراجع.

ومن جهة ثانية فقد توصلت بعض الدراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وحجم العميل وقوته المالية.[1]

2-هيكل الرقابة الداخلية:

إن كبر حجم المشروعات وظهور الشركات المساهمة أدى إلى تعدد وتنوع وتعقد العمليات داخلها، مما زاد من المهام الملقاة على عاتق إدارة تلك المشروعات، ولتحقيق الإدارة لأهدافها كان لابد لها من الاستعانة بنظم رقابة داخلية موثوق بها.

[1] -محمد بن خالد بن عبد العزيز اليحي، **اثر الاستثمار الأجنبي على جودة المراجعة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية،2013، ص10.

و قد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل وإجراءات يتبناها المشروع للمحافظة على الأصول، واختبار دقة الحسابات ودرجة الاعتماد عليها، وتنمية كفاءة العمل، وتشجيع إتباع السياسات الإدارية الموضوعة.

و يتضح من التعريف السابق أن أهداف الرقابة الداخلية تشتمل على الأتي :المحافظة على الأصول، والاعتماد على التقرير المالي، وكفاءة وفعالية التشغيل، الاستجابة للقوانين و القواعد التنظيمية.

إن وجود هيكل رقابة داخلية فعال يعتبر أحد المفاهيم المتعارف عليها في المراجعة من الوجهتين النظرية والعملية، ويقلل من كمية أدلة الإثبات التي يجب جمعها وأضاف أن الرقابة الداخلية الجيدة تمنع وقوع الكثير من الاختلاسات بأكثر مما يكتشفه المراجعون الأكفاء.

يعد فهم هيكل الرقابة الداخلية أحد العوامل المؤثرة على مدى قبول الوحدة الاقتصادية كعميل لدى المراجع، كما يساعد ذلك على تحديد أتعاب عملية المراجعة ولأهمية دراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية وأثرها على عملية المراجعة، فقد تناولت العديد من الدراسات أثر ذلك على جودة المراجعة، وتوصلت إلى أن وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية يعتبر أحد العوامل التي تؤثر بشكل إيجابي على جودة المراجعة.[1]

3-تعقد مهام المراجعة:

إن تعقد مهمة المراجعة يعتبر أحد أهم المحددات الرئيسة لشكل وتفاصيل برنامج المراجعة والذي يتمثل في الإجراءات المحددة مقدما لجمع الأدلة. ويشير المراجع إلى أن تعقد المهمة يعتبر بمثابة مرادف إما لصعوبة المهمة أي كمية الطاقة الذهنية المطلوبة التي يجب أن يوليها الفرد لأداء المهمة أو كمية التجهيز البشري لأداء المهمة أو هيكل المهمة (المدخلات، التجهيز، والمخرجات).

ولقد تناولت بعض الدراسات العلاقة بين تعقد مهام المراجعة لدى العميل وجودة المراجعة، وتوصلت تلك الدراسات إلى نتائج متعارضة حول اتجاه تلك العلاقة .حيث توصلت دراسة إلى أن كمية العراقيل التي تواجهها عملية المراجعة وفهم عمل العميل يعتبران من العوامل المؤثرة على الجودة .كما توصلت دراسة أخرى إلى أن تعقد مهمة المراجعة العديد من الآثار السلبية على جودة أحكام المراجعة، وأنه يمكن تحسين جودة الأحكام المهنية من خلال ممارسة عملية المراجعة بالطرق التالية:

- إعادة هيكلة مهمة المراجعة عن طريق استخدام مساعدات القرار.
- إحداث تغيرات في برامج التدريب و استخدام نظم الخبرة في مجال المراجعة.

[1]-محمد محمد المظهر احمد، مرجع سبق ذكره، ص56.

- فهم المستوى السليم لتعقد مهمة المراجعة.[1]

المبحث الرابع:وسائل تحسين جودة المراجعة

يعد مفهوم جودة المراجعة مفهوم نسبي، ولا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة لذا كان لا بد من وجود مجموعة من الوسائل التي تساعد على تحسين جودة المراجعة بهدف الوصول إلى أقصى مستوى ممكن منها، وقد توصلت الأبحاث المحاسبية والمنظمات المهنية إلى مجموعة من الوسائل لتحقيق ذلك .

المطلب الأول:تطوير التأهيل العلمي و العملي للمراجع

يعتبر معيار التأهيل العلمي و العملي و الخبرة المهنية لمراجع الحسابات أول و أهم معايير التكوين الشخصي للمراجع لأنه يتناول كيفية إيجاد شخص مرخص له بممارسة المهنة، حيث أن قوة أية مهنة و احترام المجتمع لها تستمد من قوة الأفراد الذين يزاولونها و تمسكهم بقواعد السلوك المهني. و قوة الأفراد تعتمد أصلا على توفر الكفاءة العلمية إلى جانب الكفاءة العملية. لذلك لابد من إلمام مراجع الحسابات بجميع فروع المحاسبة، ولا تحتاج علاقة المراجعة بالمحاسبة إلى مناقشة، بل إن كل مراجع هو بالأصل محاسب ممتاز، و لولا كونه ملما الماما عميقا بأصول المحاسبة و قواعدها و مشكلاتها العملية، لما تمكن من تقويم عمل المحاسب، بل إن جزءا كبيرا من التطور الذي أصاب المحاسبة، ناتج عن جهود مراجعي الحسابات.

و مادمت المعلومات المحاسبية التي يفصح عنها المراجع، يساعده على وضع إصبعه على الثغرات و تحديد الجهة الإدارية أو الأسلوب الإداري المسؤول عنها، مما يجعل تقريره كثير الفائدة لمستخدمي القوائم المالية.

إن استعمال المعلومات الاقتصادية من قبل متخذي القرارات كالمحللين الماليين، و غيرهم على أساس بناء النماذج الاقتصادية، التي تعتمد على التنبؤ، و اعتماد المخططين الاقتصاديين عليها في التخطيط و الرقابة، يجعل إلمام المراجع بعلم الاقتصاد ضروريا ويرفع من مستوى خدماته المقدمة، ويجعلها أكثر ملائمة لحاجات السوق.

إن النظرة العلمية إلى عملية المراجعة من خلال نظرية المعلومات تشير إلى أن مراجع الحسابات يمارس التوصيل الذي يزيد من ثقة مستخدمي المعلومات الاقتصادية عن طريق تقريره وهذا ما يدفعه إلى معرفة مفاهيم هذه النظرية و أهمها السرعة والتغذية الراجعة و المتمثلة في استفادة المراجع من الآثار التي يحدثها تقريره في مستخدمي القوائم المالية

و يمكن القول أن المراجع يحتاج إلى مجموعة من المقومات ليكون مؤهلا لأداء عمله وهي:

[1]-احمد نور، **مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، مرجع سابق، ص 570.

- تأهيل عملي يتجلى بدرجات علمية معينة.
- قدر من الخبرة و التدريب و التعليم المستمر.
- تغذية راجعة.
- تعليمات و سياسات تمارسها منشاة المراجعة.

و أخيرا يجب القول، أن معايير المراجعة الدولية لم تحدد معيارا خاصا للتأهيل العلمي و العملي للمراجع، و لكنها أوردت في فقرات متعددة القواعد التي تنظم التأهيل المهني للمراقب في عدة معايير على النحو التالي:

- تضمن المعيار الدولي رقم (600) في فقرته السابعة ما يلي: ينبغي على المراجع عند التخطيط للاستفادة من عمل المراجع الأخر مراعاة الكفاءة المهنية للمراجع الأخر في إطار المهمة المحددة التي نفذها ذلك المراجع.
- إما المعيار رقم (220) المتعلق برقابة الجودة على أعمال المراجعة فقد نصت الفقرة (41) منه على انه يجب على المراجع و المساعدين ممن لديهم مسؤوليات إشرافية أن يأخذوا في الحسبان مهارات المساعدين و قدرتهم على أداء العمل الموكل لهم عند البث في نطاق التوجيه و الإشراف و المراجعة المناسبة لكل منهم.
- أوضح المعيار الدولي رقم (610) الذي نظم كيفية الاستفادة من عمل المراجع الداخلي في فقرته (13) الأتي:

يجب أن يتحقق المراجع الخارجي من أن أعمال المراجعة الداخلية قد تم تنفيذها من قبل أشخاص لديهم التدريب المناسب و الكفاءة المناسبة باعتبارهم مراجعين، و يمكن التحقق من ذلك عن طريق التعرف على السياسات المتعلقة بتوظيف و تدريب موظفي المراجعة الداخلية و مراجعة خبرتهم و مؤهلاتهم الفنية. و من خلال هذه النصوص يمكننا استقراء أن معايير المراجعة الدولية قد حددت مفهوم التأهيل المهني و قارنته بالمعرفة والخبرة العلمية و ضرورة أن يجتاز المراجع اختبارا تأهيلي، و لم تحدد ضوابط لهذا الاختبار و تركت ذلك للجهات أو المنظمات المهنية في كل دولة.[1]

المطلب الثاني:معايير الرقابة على جودة المراجعة

[1]–حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري و الإجراءات العملية)** ، دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان–الأردن، 2009، ص–ص 171،173.

تتمثل معايير الرقابة على جودة المراجعة في مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة لإنجاز مهام المراجعة وفقًا للمبادئ الأساسية للمراجعة إلى أن هناك أربعة مصادر Wilcox and Discemza وعن مجالات تلك المعايير توصل رئيسة لمشكلات الجودة في المراجعة، تتعلق بالإجراءات والمساعدين والاتصال والاستقلال .حيث تنتج مشكلات الإجراءات من عدم الاعتماد على معايير المراجعة أو الاختيار والتطبيق غير الملائم لها .أما مشكلات المساعدين فتنتج عن التوظيف والتدريب غير الجيد وكذلك الإشراف غير المناسب والتخصيص غير الفعال للعمالة بمكتب المراجعة على مهام المراجعة .وبالنسبة للاتصال غير السليم فإنه يؤدي إلى فجوة في توقيت إعداد تقرير المراجعة وفجوة في التخطيط وفجوة الكفاءة . في حين يؤدي عدم وجود استقلال كاف إلى فقد بعض جودة المراجعة . وللتغلب على تلك المشكلات ولتحقيق الجودة المنشودة، لا بد من وجود معايير محددة للرقابة على جودة المراجعة تلتزم بها مكاتب المراجعة. ويؤدي وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة إلى تحقيق أهداف المهنة من حيث تحسين مستوى أدائها واستمرارها، وبالتالي زيادة الثقة في أدائها، وذلك يرجع لأنها تساعد على: [1]

- توثيق سياسات مكاتب المراجعة وإجراءاتها.
- تحقيق التأكيد المعقول بجودة المنتج أعمال مكتب المراجعة
- توفير وسيلة جيدة لتسويق أعمال وخدمات مكاتب المراجعة.
- إعطاء إنذار مبكر بالمشكلات والأخطاء المتوقع حدوثها.
- زيادة الكفاءة المهنية للممارسين للمهنة.
- تحفيز المساعدين ورفع روحهم المعنوية.
- زيادة الموضوعية والمصداقية.
- إعطاء الفرصة لمكاتب المراجعة لفحص أعمال المكاتب الأخرى.
- تحقيق المتطلبات النظامية لجهات الرقابة على مهنة المراجعة.

وتعد معايير الرقابة على جودة المراجعة الخطوة الأولى للرقابة على جودة المراجعة وأداة هامة لتحسينها، كما أن جودة المراجعة لا يمكن تحقيقها بدون وجود مثل هذه المعايير.

[1] –خالد بن محمد التويجري، **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين**، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، 2008، ص12.

لذلك قامت العديد من المنظمات المهنية في أكثر من دولة بإصدار العديد من المعايير التي يجب على مكاتب المراجعة الالتزام بها، ومن تلك المنظمات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والاتحاد الدولي للمحاسبين، والمعهد المصري للمحاسبين القانونيين و غيرهم.

❖ **الإرشادات و المعايير الصادرة من الجهات المهنية لمراقبة جودة عملية المراجعة**

1-إرشادات المعهد الأمريكي للمحاسبين(AICPA) :

تزايد الاهتمام في أمريكا بجودة المراجعة في أوائل السبعينيات من القرن الماضي كاستجابة للانتقادات التي تعرضت لها المهنة، ففي عام 1964 م قام الكونجرس الأمريكي بالتحقيق مع بعض شركات البترول الأمريكية التي قامت بدفع عمولات لبعض القادة السياسيين في كوريا واليابان دراسة دور Metcalf وإيطاليا وغيرها من الدول، وشكلت لجنة برئاسة عضو الكونجرس المهنة في الاقتصاد القومي، وانتهت اللجنة بانتقاد المهنة بأنها لا تهتم بالرقابة على جودة المراجعة ولا تهتم بالتنظيم الذاتي للمهنة، وانذر الكونجرس المنظمات المهنية بأنها إذا لم تقم بتنظيم نفسها.

وفي عام 1968 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتشكيل لجنة معايير رقابة الجودة، وقد أصدرت اللجنة في عام 1969 نشرة معايير رقابة الجودة رقم 1 واحتوت على تسعة عناصر تغطي أعمال مكاتب المحاسبة التالية:

1-الاستقلال: ويحمل هذه المفهوم نفس مدلول استقلال المراجع الفرد، ويهدف إلى وضع سياسات وإجراءات لتنفيذ قاعدة الاستقلال الواردة ضمن آداب السلوك المهني.

2- تخصيص المراجعين على المهام : ويقصد به أنه يجب على مكاتب المراجعة مراعاة والتأكد من توفر الخبرة، والكفاءة الفنية، والمعرفة لدى الموظفين المخصصين لأداء الوظائف المختلفة لمهمة المراجعة.

3- التشاور برأي الآخرين :ويقصد به أنه يجب على مكاتب المراجعة الاسترشاد برأي الآخرين لحل القضايا المتعلقة بالمشكلات المحاسبية أو مشكلات المراجعة التي تظهر خلال عملية المراجعة عن طريق رفع الأمر إلى الشخص المختص ذو الخبرة والمعرفة الكافية، وتوفير مكتبة فنية خاصة بموظفي المكتب.

4-الإشراف :ويقصد به أن تقوم مكاتب المراجعة بإخضاع كافة أعمالها للإشراف الجيد، وذلك يستلزم من كل مكتب مراجعة التخطيط لكل مهمة مراجعة، وفحص كافة أوراق المراجعة، والتقارير،

والقوائم المالية، والجداول، والنماذج، و الاستقصاءات.

5- التوظيف :ويقصد به أن يقوم كل مكتب مراجعة بوضع سياسة محددة للتوظيف، واختيار الكفاءات، وتحديد مستوى خبرة معين يجب توافره في من يتقدم للتوظيف بالمكتب.

6-تنمية القدرات المهنية :ويقصد بها أن على مكتب المراجعة أن يضع السياسات، والإجراءات، وبرامج التعليم المهني المستمر، والتدريب اللازم لموظفي المكتب.

1 -**الترقية** :ويقصد بها أن على مكتب المراجعة وضع السياسات التي تحول دون ترقية موظفيها إلى المستويات العالية قبل استيفائهم الخبرة، والمعرفة اللازمة لتحمل مسئوليات الوظيفة المرفوعين إليها.

8-قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين :ويقصد به أن يتبع مكتب المراجعة سياسات وإجراءات تساهم في اتخاذ قرارات بشأن قبول عملاء جدد، أو مواصلة العلاقة مع العملاء الحاليين، لتفادي العملاء الذين تنقصهم الأمانة وحسن الخلق.

9- الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء :ويهدف هذا الإجراء إلى التحقق من تطبيق برنامج الرقابة على جودة العمل بمكتب المراجعة، والذي قد يتم عن طريق أعضاء المكتب أو عن طريق أحد مكاتب المراجعة الأخرى.

2-إرشادات المعهد الدولي للمحاسبين(IFAC) :

نظرا لأهمية الرقابة على جودة المراجعة، فقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين في عام 1981 بإصدار معيار المراجعة رقم 220، الخاص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة والذي يهدف إلى تحديد معايير وتوفير إرشادات للرقابة على الجودة .وأكد المعيار على أن يتم تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة، وعلى مستوى عمليات المراجعة الفردية، وأن طبيعة ونطاق سياسات وإجراءات رقابة الجودة تتوقف على مجموعة من الاعتبارات مثل المكتب، وانتشاره الجغرافي، والهيكل التنظيمي، والتكلفة والعائد من الجودة .

3-إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين(SOCPA) :

إن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين هي أول جمعية مهنية لمراجعة الحسابات على المستوى الغربي، أصدرت في عام 1994 برنامجا لمراقبة جودة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية. و يهدف هذا

البرنامج إلى تحقيق درجة مقبولة من الالتزام بالمعايير المهنية و الأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم خدمات المحاسبة للعملاء و ذلك بهدف الارتقاء بمستوى المهنة.

و في ضوء ما تقدم، يمكن القول أن هناك اهتمام متزايد من قبل المنظمات المهنية في العديد من الدول برقابة الأداء المهني للمراجعين للتحقق من جودة عملية المراجعة.[1]

المطلب الثالث:أساليب الرقابة على جودة المراجعة

اهتمت المنظمات المهنية والتشريعات الحكومية في العديد من الدول بالرقابة على جودة المراجعة وتوصلت إلى العديد من الوسائل التي يمكن استخدامها لتحقيق ذلك، ففي الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال يوجد أسلوبين للرقابة على جودة المراجعة :

الأسلوب الثاني :مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة :وأنشئ هذا النوع من الرقابة من خلال الكونجرس الأمريكي وتحت إشراف هيئة سوق الأوراق المالية، وذلك لحماية الاقتصاد القومي والمستثمرين، بعد حدوث العديد من الانهيارات في الشركات المساهمة والتي كانت تراجع من قبل مكاتب محاسبة كبيرة.

وسيتم عرض هذين الأسلوبين بشكل أكثر تفصيلا كما يلي:

أولا:أسلوب مراجعة النظير

حتى عام 1977 لم يكن هناك أية أداة أو وسيلة لتنظيم أداء مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بل كان التنظيم قاصرا على الممارسات المهنية الفردية، مما أدى إلى زيادة عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة، وزيادة الضغوط على مهنة المحاسبة خصوصا من قبل الكونجرس استجابة لانتقادات الكونجرس وتقرير لجنة مسئوليات المراجعين، ولتسهيل برامج المعهد المتعلقة بالرقابة على الجودة عن طريق التنظيم الذاتي، فقد انشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قسمًا لمكاتب المحاسبة .

وتشتمل مراجعة النظير على نوعين من المراجعة:

النوع الأول :المراجعة المباشرة

ويتبع هذا النوع إذا كان مكتب المراجعة يطبق نظام رقابة الجودة، ويؤدي خدمة مراجعة إبداء الرأي على القوائم المالية، وتهدف برامج مراجعة النظير هذه إلى التحقق من مدى التزام المكتب بنظام الرقابة على الجودة وتقديم تقرير بنتيجة هذه المراجعة.

النوع الثاني :المراجعة غير المباشرة

[1]-محمد محمد مظهر احمد، مرجع سبق ذكره، ص-ص 16،18.

ويتبع هذا النوع إذا كان مكتب المراجعة يؤدي مراجعة أو اختبارات مدى الالتزام ولا يقوم بمراجعة القوائم المالية.

يمكن القول أن مراجعة النظير تعتبر أحد أهم الوسائل المستخدمة لتحسين جودة المراجعة، ويفضل تطبيقها في البداية على مكاتب المراجعة الكبيرة والمتوسطة وذلك لأن هذه المكاتب لها القدرة على تحمل تكاليف المراجعة، كما يتوافر لديها كل الإمكانيات لتطبيق معايير جودة المراجعة.

ثانيا: أسلوب مجلس الإشراف على مكاتب المراجعة

أصدر الكونجرس الأمريكي قانون العامة، وتدعيم واستعادة ثقة المجتمع بالمهنة والأسواق المالية، من خلال إصلاح الممارسات المحاسبية والمهنية وأعمال الرقابة على الشركات. واشتمل هذا القانون على العديد من القواعد المتعلقة بمهنة المحاسبة والتي أحدثت تغيرات أساسية بالنسبة للمهنة والرقابة عليها، ومن أهم تلك التغيرات إنشاء مجلس للإشراف على مكاتب المحاسبة.

❖ **واجبات المجلس:**

- الإشراف على مكاتب المراجعة المسجلة لديه والتي تعد تقارير المراجعة للشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية.
- إصدار أو تبني معايير المراجعة، ومعايير رقابة الجودة، ومبادئ السلوك المهني، ومعايير الاستقلال، وأية معايير أخرى تتعلق بإعداد تقارير المراجعة للشركات المساهمة والمسجلة في سوق الأوراق المالية.
- إجراء التحقيقات والإجراءات التأديبية المتعلقة بها، وفرض العقوبات الملائمة على مكاتب المراجعة المسجلة لديه، وعلى أي شخص ذو علاقة بها .
- القيام بالوظائف والواجبات الضرورية والملائمة لتطوير المعايير المهنية وتحسين جودة خدمات المراجعة المقدمة من قبل مكاتب المراجعة المسجلة لديه. المراجعين العاملين بالمكاتب وأية متطلبات أخرى لتنفيذ هذا القانون، مما يؤدي لحماية المستثمرين والمصلحة العامة بشكل أفضل.
- تأكيد التزام مكاتب المراجعة المسجلة لديه، وأي شخص ذو علاقة بها، بهذا القانون وقواعد المجلس، والمعايير المهنية، وقوانين الأوراق المالية المتعلقة بإعداد وإصدار تقارير المراجعة.

- وضع ميزانية خاصة بالمجلس، وإدارة عملياته، وموظفيه[1].

❖ **شروط التسجيل في مجلس الإشراف:**

التسجيل لعضوية المجلس إلزامية على جميع مكاتب المراجعة والتي تقوم بمراجعة الشركات المسجلة لدى هيئة سوق الأوراق المالية وذلك خلال 185 يوم من تاريخ تشكيل المجلس، ويعد غير قانوني أن يقوم أي شخص أو مكتب غير مسجل في المجلس بمراجعة وإصدار التقارير المالية للشركات المسجلة لدى هيئة سوق الأوراق المالية .وقد حدد المجلس بعض المتطلبات الواجب توافرها في مكاتب المراجعة كشرط للموافقة على تسجيلها:

1-الحصول على طلب التسجيل في المجلس

2- (تقديم قائمة بأسماء العملاء) الشركات المسجلة لدى هيئة سوق الأوراق المالية والتي قام المكتب بإعداد أو إصدار تقارير مراجعة لها في السنة السابقة، وكذلك اسم أي عميل يتوقع مكتب المراجعة أنه سيعد أو يصدر لها تقارير مراجعة أثناء السنة الحالية.

3-كشف بالأتعاب السنوية التي تسلمها المكتب من كل عميل والناتجة من خدمات المراجعة، والخدمات الأخرى بخلاف المراجعة.

4-الإفصاح عن أية معلومات مالية أخرى ضخمة ذات علاقة بالسنة المالية المكتملة مؤخرًا .

5-قائمة بسياسات رقابة الجودة للمكتب، والخاصة بممارسة المراجعة والمحاسبة.

6-قائمة بكل المراجعين المرتبطين بالمكتب، والذين يشاركون أو يساهمون في إعداد تقارير

7-الإفصاح عن أية معلومات متعلقة بالأعمال الإدارية أو أية إجراءات تأديبية معلقة ضد المكتب، أو أي شخص مرتبط بالمكتب وذات علاقة بتقارير المراجعة.

8-تقديم نسخ من أوراق العمل المحفوظة والتي تكشف عن المخالفات المحاسبية وعن الخلافات بين العميل والمكتب والمتعلقة بتقرير المراجعة.

9-الإفصاح عن أية معلومات أخرى متعلقة بقواعد المجلس، أو ستحددها هيئة سوق الأوراق المالية حسب الضرورة لحماية المستثمرين والمصلحة العامة.

المطلب الرابع:تدعيم استقلال مراجع الحسابات

يعد استقلال المراجع أحد المواضيع المهمة في المراجعة والتي حظيت باهتمام كبير من قبل المنظمات المهنية والباحثين منذ نشأة مهنة المراجعة، حيث يمثل أحد المعايير العامة التي تحكم عمل. المراجع، وعنصر مهم من

[1]-عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، مرجع سبق ذكره، ص-ص 78-82.

عناصر الثقة في القوائم المالية المراجعة.وقد حاولت المنظمات المهنية وضع قواعد تحكم الاستقلال ولكن هذه القواعد جاءت عامة وتخضع للعديد من التفسيرات، بالإضافة إلى أنها لم تقدم تعريفًا محددًا ودقيقًا للاستقلال أو إرشادات محددة لتطبيقه عمليا في المراجعة، كما أن الفكر المنشور حول هذا الموضوع يتصف بالغموض والعمومية

وبالتالي يعتبر مفهوم الاستقلال في المراجعة مفهوم نسبي، أي أنه لا يمكن تحقيق الاستقلال المطلق وإنما هناك درجات مختلفة من الاستقلال يمكن تحقيقها، وذلك يعود لطبيعة عمل المراجعة والتي تتطلب من المراجع أن يكون على اتصال دائم مع إدارة الشركة للحصول على المستندات المؤيدة لحدوث العمليات، وللحصول على أتعابه

ونظرًا لعدم القدرة على تحقيق الاستقلال المطلق في المراجعة، عملت المنظمات المهنية والأبحاث المنشورة المتعلقة بمهنة المراجعة على إيجاد العديد من المقترحات لتدعيم استقلال المراجع بهدف تحقيق أعلى مستوى ممكن منه، ومن تلك المقترحات تشكيل لجنة المراجعة، والتغيير الإلزامي للمراجع، ووضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى بخلاف خدمة المراجعة.

و أخيرا ينبغي القول مازال معيار الاستقلال محور اهتمام المهتمين بالمهنة، لما له من تأثير جوهري على كيان مهنة المراجعة، كمهنة تسعى لان تصبح مستقلة عن الإدارة و الملاك. لذا فقد سارت الاتجاهات الحديثة بشأنه نحو عدة محاور، كلها تستهدف الدفاع عن المهنة.

1-يجب أن تسعى مكاتب المراجعة الكبرى نحو تطبيق فلسفة تقسيم المكتب، ويقصد بذلك أن يخصص قسم للخدمات التصديقية، وقسم أخر للخدمات غير التصديقية، وقسم ثالث للبحوث و التدريب.

2-ينبغي أن يسعى المكتب إلى تنويع خدماته المهنية، المحلية و الدولية، و المأمول من هذه المكاتب ألا تغلب سياسة تنويع خدماتها و تنمية مواردها، على التزامها بالمعايير المهنية، خاصة معيار الاستقلال.

3-ينبغي أن يراعي مراجع الحسابات اعتبارات تطبيق مفهوم الأهمية النسبية على كل خدمة مهنية غير تقليدية يريد الدخول فيها، و مؤدى مراعاته هذه الاعتبارات أن يحقق توازنا بين الحفاظ على الاستقلال كالتزام بمعيار مهني من ناحية، و تنمية عرض خدماته من جهة أخرى. [1]

[1]-حازم الالوسي، **الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق**، الجامعة المفتوحة، الطبعة الأولى، طرابلس، 2003، ص 121،122

خلاصة الفصل:

تم من خلال هذا الفصل الإلمام بالإطار النظري لجودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر، و ذلك من خلال أربع عناوين رئيسية، ففي المبحث الأول تم التطرق إلى مفاهيم حول المراجعة الخارجية و هي عملية منهجية ومنظمة يقوم بها طرف محايد و مستقل عن المؤسسة محل المراجعة بهدف إبداء رأي فني محايد، أما من خلال المبحث الثاني فقد تم التطرق إلى محافظ الحسابات في الجزائر و التعرف على حقوقه و واجباته ...، ومن

خلال المبحث الثالث تم التطرق إلى ماهية جودة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها، و أخيرا تم التطرق الوسائل تحسين جودة المراجعة من خلال المبحث الرابع.

الفصل الثاني

دراسة حالة عينة من محافظي الحسابات

– بسكرة–

تمهيد :

بعد التطرق في الجانب النظري من الفصل الأول إلى مفاهيم حول المراجعة الخارجية، و محافظ الحسابات في الجزائر، وجودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها و وسائل تحسينها، كان لابد من إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي و هذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة ميدانية بتوزيع استبيان بعد ما تم تحكيمه من طرف عدد من الأساتذة على محافظي الحسابات لولاية بسكرة، حيث تضمنت الاستمارة مجموعة من المحاور متضمنة مجموعة من الأسئلة هي في الأصل إجابات عن الإشكالية المطروحة و محاولة منا لإثبات أو نفي الفرضيات، قمن بتحليل نتائج الاستبيان باستخدام أساليب التحليل الإحصائي كالتكرار و المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و معامل الارتباط، وذلك من خلال الاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS16

وقد قسمت الدراسة التطبيقية كما يلي:

المبحث الأول:إجراءات الدراسة و الوسائل المستخدمة

المبحث الثاني:التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

المبحث الثالث:تحليل نتائج الاستبيان

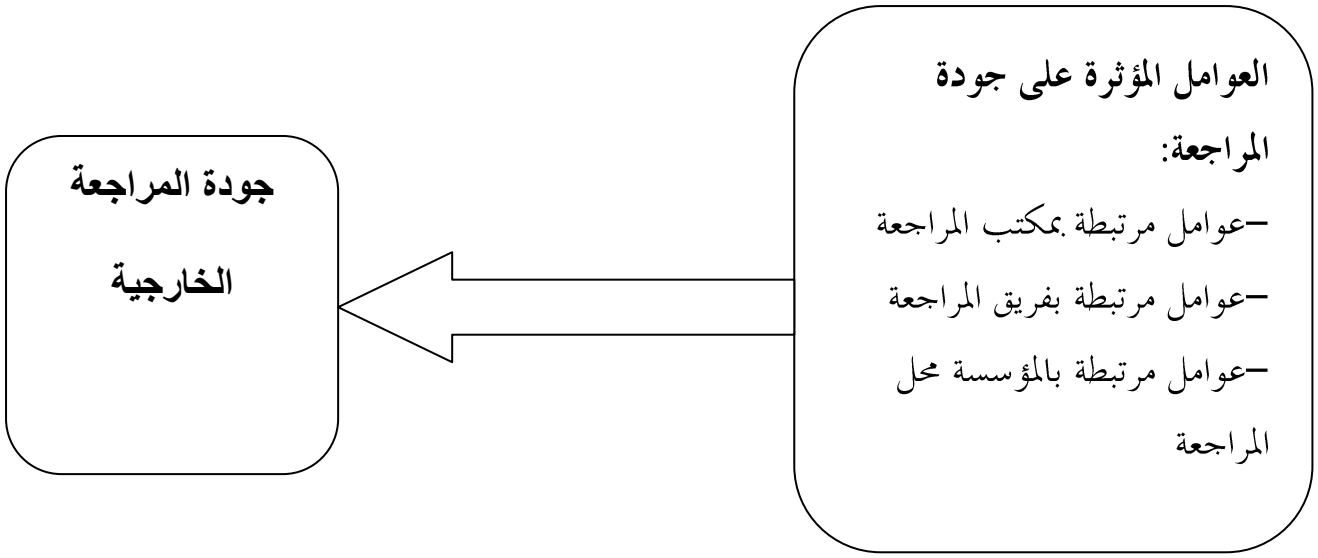
المبحث الأول : إجراءات الدراسة و الوسائل المستخدمة

يعتبر هذا الجانب تمهيدا لمرحلة التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة و لنتائج الاستبيان و اختبار الفرضيات حيث سنتناول من خلاله كل من متغيرات الدراسة، مجتمع الدراسة و عينة الدراسة، منهج الدراسة، أداة الدراسة، إجراءات صدق الأداة، تفريغ و تحليل البيانات.

المطلب الأول : متغيرات مجتمع وعينة الدراسة

أولا–متغيرات الدراسة:

الشكل(02) : نموذج الدراسة



المتغير التابع **المتغير المستقل**

المصدر : من إعداد الطالبة

ثانيا:المنهج المستخدم

لقد تم الاعتماد في إعداد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في وصف مجتمع وعينة الدراسة.

ثالثا:مجتمع الدراسة:

تم حصر مجتمع الدراسة في محافظي الحسابات، حيث أنهم الممثلون لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، و الذي يبلغ عددهم على المستوى الوطني 1200 محافظ حسابات موزع عبر كامل التراب الوطني (المشتركين في الغرفة الوطنية) و قد وزع الاستبيان في ولاية بسكرة، بحكم إقامتنا بولاية بسكرة و صعوبة تنقلنا للجزائر و قصر مدة البحث .

رابعا:عينة الدراسة

لم يتم تحديد عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع 40 استمارة لكن لم يتم استرجاع سوى 30 منها، و بذلك تشكلت عينة الدراسة من 30 محافظ حسابات من ولاية بسكرة تم توزيعهم بشكل تلقائي.

المطلب الثاني: أداة الدراسة

تم اعتماد نموذج الاستبيان كأداة من أدوات جمع البيانات حول موضوع الدراسة، والذي تمت صياغته باللغة العربية (انظر الملحق رقم 1)، ولقد تضمن استبيان الدراسة تقديما مختصرا عن البحث و أهميته، مع الإشارة إلى أن كافة المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية و مخصصة فقط لأغراض البحث العلمي.

و لقد تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين : حيث خصص القسم الأول منه للبيانات الشخصية للمبحوثين و المتمثلة في الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، و سنوات الخبرة المكتسبة مما يدل على الخصائص الديمغرافية للعينة.

بينما تم تقسيم القسم الثاني إلى محاور الاستبيان كما يلي:

تضمنت استمارة الاستبيان 37 سؤالا بوبت في 3 محاور، وتم تبويب أسئلة الاستبيان وفق المحاور التالية:

المحور الأول: يتضمن أسئلة حول جودة مهنة محافظي الحسابات، والتي تبدأ من السؤال 01 إلى 17 .

المحور الثاني: يتعلق بالأسئلة المتعلقة بالعوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وهي من 18 إلى السؤال 32.

المحور الثالث: يتعلق بالأسئلة المتعلقة بوسائل تحسين جودة المراجعة، وهي من السؤال 33الى السؤال 37.

-معالجة استمارة الاستبيان:

تم في هذه المرحلة تكوين ثلاث مصفوفات الاستبيان، متعلقة الأولى بالفرضية رقم (01) و التي تضم 17 سؤالا، و

الثانية متعلقة بالفرضية رقم (02) والتي تضم 15 سؤالا، والثالثة متعلقة بالفرضية رقم (03) والتي تضم 5 أسئلة بعد ذلك تم تفريغ المصفوفة في برنامج spss للحصول على النتائج المطلوبة. وبذلك بلغ عدد فقرات المحاور 37

فقرة، كانت الإجابات عليها وفق مقياس ليكارت الخماسي. يتكون المقياس المقترح من مجموعة من الأسئلة التي تختلف بصددها وجهات النظر، مستخدمين خمس أنماط للإجابة حيث تتدرج من (غير موافق مطلقا، غير موافق، محايد، موافق، موافق جدا)، حيث تعطى للإجابة التي تمثل أعلى مستوى للاتجاهات الايجابية خمس درجات، و للإجابة التي تليها أربع درجات، ثلاث درجات فدرجتين ثم درجة واحدة وهكذا و بالعكس للاتجاهات السلبية، كما

يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (3): مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان و أوزانها

الدرجة	5	4	3	2	1
التصنيف	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

و يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح، ثم تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح كما يلي:

الجدول رقم (4) : معايير تحديد الاتجاه

المتوسط المرجح	المستوى
من 1 إلى 1.80	1
من 1.80 إلى 2.60	2
من 2.60 إلى 3.40	3
من 3.40 إلى 4.20	4
من 4.20 إلى 5	5

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

المطلب الثالث:إجراءات صدق الأداة

و المقصود بصدق الاستبيان مدى صلاحيته لقياس العلاقة موضوع الدراسة، وقد تم قياس صدقه من خلال:

أولا: صدق المحكمين و الصدق البنائي

صدق المحكمين: تم عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة في اختصاص التدقيق المحاسبي و خارج التخصص بغرض تحكيمه من ناحيتي الشكل و المضمون و ذلك قبل الاعتماد النهائي له لتبيان أوجه القصور و

الإسهاب في بعض جوانبه، حيث تم اخذ ملاحظات المحكمين (**انظر الملحق رقم 2**) بعين الاعتبار و كذلك تم إجراء التعديلات المقترحة، ليخرج بذلك استبيان الدراسة بصورته النهائية من اجل تحقيق أهداف الدراسة.

الصدق البنائي: لم يتم الاكتفاء بصدق المحكمين بل تم حساب معامل الصدق و هو الجذر التربيعي لمعامل الثبات ألفا كرومباخ، حيث يقيس هذا الأخير ثبات أداة الدراسة، بحيث إذا تكررت الدراسة مرة أخرى في نفس الظروف التي أجريت فيها الدراسة الحالية أو في ظروف مشابهة، و على نفس عينة الدراسة من قبل الباحث نفسه أو من قبل باحثين آخرين فإننا سنحصل على نفس النتائج، و لقد تم توضيح قيمة معامل الثبات و معامل الصدق لأداة الدراسة في الجدول التالي:

الجدول رقم (5)قيمة معامل ألفا كرومباخ لأداة الدراسة و قيمة معامل الصدق

المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا كرومباخ	معامل الصدق
المحور الأول	17	0.831	0.911
المحور الثاني	15	0.769	0.817
المحور الثالث	5	0.879	0.937
المجموع	**37**	**0.802**	**0.859**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من الجدول رقم 5 أن معامل الثبات ألفا كرومباخ لجميع عبارات المحور الأول يساوي (0.831)، أما بالنسبة لمجموع عبارات المحور الثاني فقد كانت قيمته تساوي (0.769)، في حين بلغت قيمة عبارات المحور الثالث في مجملها (0.879)، كما أن معامل الفا كرومباخ لجميع عبارات الاستبيان قد بلغ قيمة (0.802)

و هي قيمة مرتفعة، كما نلاحظ من خلال نفس الجدول أن معامل الصدق لجميع عبارات الاستبيان قد بلغ (0.911)، أما بالنسبة لمجموع عبارات المحور الثاني فقد كانت قيمة معامل الصدق تساوي (0.817)، في حين بلغت قيمة عبارات المحور الثالث في مجملها (0.937)، كما أن معامل الثبات لجميع عبارات الاستبيان قد بلغت قيمتها (0.895) و هي قيمة مرتفعة أيضا، و نستخلص مما سبق أن أداة الدراسة صادقة في قياس ما وضعت لقياسه كما أنها ثابتة بدرجة كبيرة مما يؤهلها لتكون أداة قياس مناسبة لهذه الدراسة و يمكن تطبيقها بثقة.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص وعينة الدراسة

بعد التعرف على كل من مجتمع وعينة الدراسة و حصرها بعد عملية تفريغ البيانات و وضعها في جداول، يتم تحليلها إحصائيا لإعطاء صورة دقيقة عن مضمون الجداول و بالتالي تحديد النتائج المتوصل إليها، و قد تم الاستعانة في ذلك بجوانب إحصائية كالتكرار، النسب و الوسط الحسابي المرجح، الانحراف المعياري وذلك

باستخدام برنامج spss، حيث قمنا بتحليل العينة الإحصائية المكونة من 30 و ذلك بتوزيعها حسب كل من الجنس، العمر،المؤهل العلمي،سنوات الخبرة المهنية المكتسبة، و استعملنا في ذلك أساليب التحليل الإحصائي المتمثلة في التكرار و النسب المؤوية باستخدام البرنامج الإحصائي

المطلب الأول:توزيع أفراد العينة حسب الجنس

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس.

الجدول رقم (6) : توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المؤوية
ذكر	27	90
أنثى	3	10
المجموع	30	100

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 6 أن الذكور يمثلون أعلى نسبة من عينة الدراسة حيث تقدر هذه النسبة ب 90 % ، في حين أن المبحوثين من جنس الإناث قد شكلوا نسبة ضعيفة جدا و تقدر ب 10 % و هذا راجع إلى طبيعة المهمة التي يقوم بها محافظ الحسابات التي تتطلب التنقل و تكريس الوقت الكافي و الجهد و الالتزامات المنصوص عليها في عقد الاتفاق كا تاريخ التقرير و غيرها.

المطلب الثاني:توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

يوضح الجدول الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر

الجدول رقم (7) : توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

الفئة العمرية	التكرار	النسبة المؤوية
من 25- 30 سنة	3	10
من 31- 36 سنة	6	20
من 37 – 45 سنة	14	46.67
اكثر من 45 سنة	7	23.33
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 7 أن الفئة العمرية التي تبدأ من 37 سنة إلى 45 سنة تمثل أعلى نسبة من عينة الدراسة،حيث تقدر هذه النسبة ب % 46.67 ، في حين أن المبحوثين ضمن الفئة العمرية من 45 سنة فأكثر، فقد بلغوا نسبة % 23.33 ، و المبحوثين ضمن الفئة العمرية من 31 سنة إلى 36 سنة،فقد بلغوا نسبة % 20 ، و أخيرا فان الفئة العمرية من 25 سنة إلى 30 سنة فقد احتلت المرتبة الأخيرة بنسبة % 10 . ويرجع هذا الشرط للخبرة المفروضة على المتربصين و الغلق المؤقت لتربص الراغبين في الحصول على اعتماد.

المطلب الثالث:توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

يمكن توزيع أفراد عينة حسب متغير المؤهل العلمي كما في الجدول الموالي :

الجدول رقم(8) : توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المؤوية
تقني سامي في المحاسبة	6	30
ليسانس محاسبة و جباية	15	50
شهادة دراسات عليا متخصصة	9	20
المجموع	30	100

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم 8 و الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي، نجد أن اغلب المبحوثين متحصلون على شهادة ليسانس حيث تقدر نسبتهم % 50 من عينة الدراسة في حين أن ما نسبته % 30 من المبحوثين هم من حملة شهادة دراسات عليا متخصصة، أما حملة شهادة تقني سامي في المحاسبة تمثل اقل نسبة حيث تقدر ب % 20 من عينة الدراسة.

المطلب الرابع :توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة

يمكن توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (9) : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسبة المؤوية
محافظ حسابات	20	66.67
محاسب معتمد	5	16.67

محاسب	4	13.33
خبير محاسب معتمد	1	3.33
المجموع	30	100

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم 9 و الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة، نجد أن نسبة % 66.67 هم محافظي حسابات، و % 16.67 هم محاسب معتمد، و % 13.33 هم محاسبين، % 3.33هم خبير محاسب معتمد.

المطلب الخامس: توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة المكتسبة

يمكن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة المكتسبة كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (10) : توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة المكتسبة

عدد سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة المؤوية
اقل من 5 سنوات	3	10
من 6 إلى 11 سنة	6	20
من 12 إلى 17 سنة	12	40
من 17 سنة فاكثر	9	30
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم 10 و الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة المكتسبة نجد أن ما نسبته % 40 تقع خبرتهم في المجال من 12 إلى 17 سنة، و أن ما نسبته % 30 من المبحوثين تقع خبرتهم في المجال 17 سنة فأكثر، أما الأفراد الذين تقع خبرتهم في المجال من 6 إلى 11 سنة يمثلون ما نسبته

% 20 من مجموع أفراد عينة الدراسة، و أخيرا فان المبحوثين الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات فإنهم يمثلون ما نسبته % 10 من عينة الدراسة.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان و اختبار الفرضيات

المطلب الأول: حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان

- **صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان :**

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان لكل مجال، وذلك بحساب معامل الارتباط بين كل فقرة و الدرجة الكلية للمجال التابع له.

الجدول رقم (11) : الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول : جودة مهنة محافظي الحسابات

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يبادر المدققون لتقديم خدمات التدقيق عند الطلب	0.440	0.028
2	تفي المعلومات حول حطة العمل باحتياجات مستخدمي البيانات	0.682	0.000
3	الأداء الجيد للمدقق بعد عملية التدقيق .	0.626	0.001
4	القدرة على اكتشاف المخالفات المالية .	0.612	0.001
5	يتمتع المدققون بدرجة عالية من المهنية و الاحتراف	0.635	0.001
6	يتحلى المدققون بالأدب و لأخلاق الحميدة .	0.708	0.000
7	تفي محتويات تقارير التدقيق بمتطلبات العملاء والمجتمع.	0.633	0.001
8	الثقة في التقارير و المستندات و القوائم المالية .	0.747	0.000
9	يتم إعداد التقارير بالوقت المناسب	0.560	0.000
10	المعلومات ضمن تقارير التدقيق تفيد متخذي القرار	0.696	0.000
11	تساعد تقارير التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية للشركة	0.731	0.000
12	تؤثر قرارات المدققين في جودة العمليات	0.642	0.001
13	يحتفظ مكتب التدقيق بسجلات دقيقة و منظمة لأعماله	0.630	0.001
14	يحصل المدققون على الدعم الكافي من الإدارة للقيام بأعمالهم	0.669	0.000
15	القدرة على التقليل من خطر وجود أخطاء في	0.660	0.000

	القوائم المالية		
16	يحرص المدققون على توفير الاهتمام الشخصي للعميل	0.561	0.004
17	يتفهم المدققون مشكلات العملاء و يبدون اهتماما كافيا	0.545	0.005

المصدر : الجدول من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

الجدول رقم (12) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني : العوامل المؤثرة في جودة المراجعة

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
18	كبر حجم مكتب المراجعة .	0.628	0.001
19	السمعة المهنية لمكتب المراجعة .	0.489	0.013
20	كثرة الدعاوي المرفوعة ضد مكتب المراجعة .	0.672	0.000
21	زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة .	0.620	0.001
22	تخصص مكتب المراجعة في مراجعة نشاط محدد	0.462	0.020
23	التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها .	0.838	0.00
24	التزام مكتب المراجعة بمعايير الرقابة على جودة المراجعة .	0.588	0.002
25	طول مدة ارتباط مكتب المراجعة بعميل المراجعة .	0.718	0.000
26	كبر حجم أتعاب عملية المراجعة .	0.777	0.000
27	إتباع مكتب المراجعة لأسلوب هيكلة	0.630	0.001

	عمليات المراجعة .		
28	خبرة فريق المراجعة .	0.776	0.000
29	الاتصالات الجيدة لفريق المراجعة مع عميل المراجعة .	0.677	0.000
30	كبر حجم المنشاة محل المراجعة .	0.672	0.000
31	قوة هيكل الرقابة الداخلية للمنشاة محل المراجعة .	0.716	0.000
32	تعقد مهام المراجعة.	0.716	0.000

المصدر : الجدول من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

الجدول رقم (13) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث : وسائل تحسين جودة المراجعة

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
33	وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة .	0.659	0.000
34	الرقابة على جودة المراجعة بواسطة مراجعة النظير .	0.480	0.015
35	الرقابة على جودة المراجعة عن طريق هيئة حكومية .	0.563	0.003
36	تدعيم استقلال المراجع .	0.713	0.000
37	التزام مكاتب المراجعة بان يجتاز مراجعوها عددا معينا من ساعات التعليم المهني المستمر .	0.616	0.001

المصدر : الجدول من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجاتspss

الجدول رقم (14) : معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الاستبيان

المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
المحور الأول : جودة مهنة محافظي الحسابات	**0.832**	**0.000**
المحور الثاني : العوامل المؤثرة على جودة المراجعة	**0.810**	**0.000**
المحور الثالث : وسائل تحسين جودة المراجعة	**0.889**	**0.000**

المصدر : الجدول من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

يبين الجدول رقم (14) :معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الاستبيان مع المعدل الكلي لفقرات الاستبيان والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 ، حيث القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 و قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396 .

المطلب الثاني: تحليل فقرات محور الدراسة

سوف نقوم بتحليل محاور الاستمارة بغية الإجابة على أسئلة الدراسة، حيث تم استخدام مقياس الإحصاء الوصفي وذلك اعتمادا على المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري (على مقياس ليكارت الخماسي) لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الاستمارة المتعلقة بمحاور الدراسة، و قد تقرر أن يكون المتوسط الحسابي لإجابات

المبحوثين عن كل عبارة من (1 إلى 1.80) دال على الدرجة 1 أي عبارة غير موافق إطلاقا، ومن (1.80 إلى 2.60) دال على الدرجة 2 أي عبارة غير موافق، ومن (2.60 إلى 3.40) دال على الدرجة 3 أي عبارة محايد، ومن (3.40الى 4.20) دال على الدرجة4 أي عبارة موافق، و من (4.20 إلى 5) دال على الدرجة 5 أي عبارة موافق جدا.

أولا:تحليل فقرات المحور الأول:جودة مهنة محافظي الحسابات

الجدول رقم (15) :تحليل فقرات المحور الأول المتعلقة ب :جودة مهنة محافظي الحسابات

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
1	يبادر المدققون لتقديم خدمات التدقيق عند الطلب .	4.11	0.83	مرتفع
2	تفي المعلومات حول حطة العمل باحتياجات مستخدمي البيانات .	4.12	0.66	مرتفع
3	الأداء الجيد للمدقق بعد عملية التدقيق .	4.19	0.69	مرتفع
4	القدرة على اكتشاف المخالفات المالية .	4.03	0.61	مرتفع
5	يتمتع المدققون بدرجة عالية من المهنية و الاحتراف .	3.91	0.78	مرتفع
6	يتحلى المدققون بالأدب ولأخلاق الحميدة .	4.13	0.87	مرتفع
7	تفي محتويات تقارير التدقيق بمتطلبات العملاء والمجتمع.	4.09	0.78	مرتفع
8	الثقة في التقارير و المستندات و القوائم المالية .	4.07	0.63	مرتفع
9	يتم إعداد التقارير بالوقت المناسب .	3.98	0.77	مرتفع
10	المعلومات ضمن تقارير التدقيق تفيد متخذي القرار	4.14	0.71	مرتفع
11	تساعد تقارير التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية للشركة .	4.21	0.70	مرتفع
12	تؤثر قرارات المدققين في جودة العمليات .	4.04	0.66	مرتفع

13	يحتفظ مكتب التدقيق بسجلات دقيقة و منظمة لأعماله .	4.23	0.86	مرتفع
14	يحصل المدققون على الدعم الكافي من الإدارة للقيام بأعمالهم .	4.06	0.76	مرتفع
15	القدرة على التقليل من خطر وجود أخطاء في القوائم المالية .	4.05	0.65	مرتفع
16	يحرص المدققون على توفير الاهتمام الشخصي للعميل.	3.58	0.67	مرتفع
17	يتفهم المدققون مشكلات العملاء و يبدون اهتماما كافيا .	3.81	0.79	مرتفع
جميع الفقرات		4.04	0.75	

المصدر :الجدول من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن إجابات أفراد عينة الدراسة مرتبة ترتيبا تنازليا حيث :

1-تحتل الفقرة رقم 13 المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.23 و انحراف معياري 0.86 مما يدل على أن مكتب التدقيق يحتفظ بسجلات دقيقة و منظمة لأعماله.

2-تحتل الفقرة رقم 11 المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.21 و انحراف معياري 0.70 مما يدل على أن تقارير التدقيق تساعد على تحسين جودة التقارير المالية للشركة.

3-تحتل الفقرة رقم 3 المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.19 و انحراف معياري 0.69 مما يدل على الأداء الجيد للمدقق بعد عملية التدقيق.

4-تحتل الفقرة رقم 10 المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 4.14 و انحراف معياري 0.71 مما يدل على أن المعلومات ضمن تقارير التدقيق تفيد متخذي القرار.

5-تحتل الفقرة رقم 6 المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 4.13 و انحراف معياري 0.87 مما يدل على أن المدققين يتحلون بالأدب و الأخلاق الحميدة.

6-تحتل الفقرة رقم 2 المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 4.12 و انحراف معياري 0.66 مما يدل على أن المعلومات حول خطة العمل تفي باحتياجات مستخدمي البيانات المالية.

7-تحتل الفقرة رقم 1 المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 4.11 و انحراف معياري 0.83 مما يدل على أن المدققين يبادرون لتقديم خدمات التدقيق عند الطلب.

8-تحتل الفقرة رقم 7 المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي 4.09 و انحراف معياري 0.78 مما يدل على أن محتويات تقارير التدقيق تفي بمتطلبات العملاء و المجتمع.

9-تحتل الفقرة رقم 8 المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي 4.07 و انحراف معياري 0.63 مما يدل على الثقة في التقارير و المستندات و القوائم المالية.

10-تحتل الفقرة رقم 14 المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي 4.06 و انحراف معياري 0.76 مما يدل على أن المدققين يحصلون على الدعم الكافي من الإدارة للقيام بأعمالهم.

11-تحتل الفقرة رقم 15 المرتبة الحادي عشر بمتوسط حسابي 4.05 و انحراف معياري 0.65 مما يدل على القدرة على التقليل من خطر وجود أخطاء في القوائم المالية.

12-تحتل الفقرة رقم 12 المرتبة الثانية عشر بمتوسط حسابي 4.04 و انحراف معياري 0.66 مما يدل على تأثير قرارات المدققين في جودة العمليات.

13-تحتل الفقرة رقم 4 المرتبة الثالث عشر بمتوسط حسابي 4.03 و انحراف معياري 0.61 مما على القدرة على اكتشاف المخالفات المالية.

14-تحتل الفقرة رقم 9 المرتبة الرابع عشر بمتوسط حسابي 3.98 و انحراف معياري 0.77 مما يدل على انه يتم إعداد التقارير بالوقت المناسب.

15-تحتل الفقرة رقم 5 المرتبة الخامس عشر بمتوسط حسابي 3.91 و انحراف معياري 0.71 مما يدل على أن المدققين يتمتعون بدرجة عالية من المهنية و الاحتراف.

16-تحتل الفقرة رقم 17 المرتبة السادسة عشر بمتوسط حسابي 3.81 و انحراف معياري 0.79 مما يدل على أن المدققين يتفهمون مشكلات العملاء و يبدون اهتماما كافيا.

17-تحتل الفقرة رقم 16 المرتبة السابع عشر بمتوسط حسابي 3.58 و انحراف معياري 0.76 مما يدل على أن المدققين يحرصون على توفير الاهتمام الشخصي للعميل.

ثانيا: تحليل فقرات المحور الثاني : العوامل المؤثرة على جودة المراجعة

الجدول رقم (16) : تحليل فقرات المحور الثاني المتعلقة ب : العوامل المؤثرة على جودة المراجعة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
18	كبر حجم مكتب المراجعة .	3.84	0.74	مرتفع
19	السمعة المهنية لمكتب المراجعة .	3.67	0.94	مرتفع
20	كثرة الدعاوي المرفوعة ضد مكتب المراجعة	3.58	0.85	مرتفع

	.			
21	زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة .	4.17	0.67	مرتفع
22	تخصص مكتب المراجعة في مراجعة نشاط محدد	4.14	0.69	مرتفع
23	التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها .	4.02	0.81	مرتفع
24	التزام مكتب المراجعة بمعايير الرقابة على جودة المراجعة .	4.16	0.62	مرتفع
25	طول مدة ارتباط مكتب المراجعة بعميل المراجعة .	4.07	0.52	مرتفع
26	كبر حجم أتعاب عملية المراجعة .	3.95	0.68	مرتفع
27	إتباع مكتب المراجعة لأسلوب هيكلة عمليات المراجعة .	4.09	0.78	مرتفع
28	خبرة فريق المراجعة .	3.88	0.81	مرتفع
29	الاتصالات الجيدة لفريق المراجعة مع عميل المراجعة .	4.19	0.72	مرتفع
30	كبر حجم المنشاة محل المراجعة .	3.74	0.85	مرتفع
31	قوة هيكل الرقابة الداخلية للمنشاة محل المراجعة .	3.81	0.80	مرتفع
32	تعقد مهام المراجعة .	3.70	0.99	مرتفع
	جميع الفقرات	3.93	0.76	

المصدر : الجدول من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن إجابات أفراد عينة المرتبة ترتيبا تنازليا بمتوسط حسابي :

1-تحتل الفقرة رقم 29 المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.19 و انحراف معياري 0.72 مما يدل على أن كبر حجم مكتب المراجعة يؤثر على جودة المراجعة.

2-تحتل الفقرة رقم 21 المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.17 و انحراف معياري 0.67 مما يدل على أن زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة يؤثر على جودة المراجعة.

3-تحتل الفقرة رقم 24 المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.16 و انحراف معياري 0.62 مما يدل على أن التزام مكتب المراجعة بمعايير الرقابة على جودة المراجعة يؤثر على جودة المراجعة.

4-تحتل الفقرة رقم 22 المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 4.14 و انحراف معياري 0.69 مما يدل على أن تخصص مكتب المراجعة في مراجعة نشاط محدد يؤثر على جودة المراجعة.

5-تحتل الفقرة رقم 27 المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 4.09 و انحراف معياري 0.78 مما يدل على أن إتباع مكتب المراجعة لأسلوب هيكلة عمليات المراجعة يؤثر على جودة المراجعة.

6-تحتل الفقرة25 المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 4.07 و انحراف معياري 0.52 مما يدل على أن طول مدة ارتباط مكتب المراجعة بعميل المراجعة يؤثر على جودة المراجعة.

7-تحتل الفقرة رقم 23 المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 4.02 و انحراف معياري 0.81 مما يدل على أن التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها يؤثر على جودة المراجعة.

8-تحتل الفقرة رقم 26 المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي 3.95 و انحراف معياري 0.68 مما يدل على أن كبر حجم أتعاب عملية المراجعة يؤثر على جودة المراجعة.

9-تحتل الفقرة رقم 28 المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي 3.88 و انحراف معياري 0.81 مما يدل على خبرة فريق المراجعة تؤثر على جودة المراجعة.

10-تحتل الفقرة رقم 18 المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي 3.84 و انحراف معياري 0.74 مما يدل على أن كبر حجم مكتب المراجعة يؤثر على جودة المراجعة.

11-تحتل الفقرة 31 المرتبة الحادي عشر بمتوسط حسابي 3.81 و انحراف معياري 0.80 مما يدل على أن قوة هيكل الرقابة الداخلية للمنشاة محل المراجعة تؤثر على جودة المراجعة.

12-تحتل الفقرة رقم 30 المرتبة الثاني عشر بمتوسط حسابي 3.74 و انحراف معياري 0.85 مما يدل على أن كبر حجم المنشاة محل المراجعة يؤثر على جودة المراجعة.

13-تحتل الفقرة رقم 32 المرتبة الثالثة عشر بمتوسط حسابي 3.70 و انحراف معياري 0.99 مما يدل على أن تعقد مهام المراجعة يؤثر على جودة المراجعة.

14-تحتل الفقرة رقم 19 المرتبة الرابع عشر بمتوسط حسابي 3.67 و انحراف معياري 0.94 مما يدل على أن السمعة المهنية لمكتب المراجعة يؤثر على جودة المراجعة.

15-تحتل الفقرة رقم 20 المرتبة الخامسة عشر بمتوسط حسابي 3.58 و انحراف معياري 0.85 مما يدل على أن كثرة الدعاوي المرفوعة ضد مكتب المراجعة تؤثر على جودة المراجعة.

ثالثا: تحليل فقرات المحور الثالث:وسائل تحسين جودة المراجعة

الجدول رقم (17) تحليل فقرات المحور الثالث المتعلقة ب :وسائل تحسين جودة المراجعة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
33	وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة .	3.67	0.94	مرتفع
34	الرقابة على جودة المراجعة بواسطة مراجعة النظير .	4.16	0.68	مرتفع
35	الرقابة على جودة المراجعة عن طريق هيئة حكومية .	3.37	0.84	مرتفع
36	تدعيم استقلال المراجع .	4.05	0.85	مرتفع
37	التزام مكاتب المراجعة بان يجتاز مراجعوها عددا معينا من ساعات التعليم المهني المستمر .	3.60	0.99	مرتفع
جميع الفقرات		3.77	0.86	

المصدر : الجدول من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن إجابات أفراد عينة الدراسة مرتبة ترتيبا تنازليا حسب المتوسط الحسابي حيث:

1-تحتل الفقرة رقم 34 المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.16 و انحراف معياري 0.688 مما يدل على أن الرقابة على جودة المراجعة بواسطة النظير تحسن من جودة المراجعة.

2-تحتل الفقرة رقم 36 المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.05 و انحراف معياري 0.815 مما يدل على أن تدعيم استقلال المراجع يساعد على تحسين جودة المراجعة.

3-تحتل الفقرة رقم 33 المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 3.67 و انحراف معياري 0.944 مما يدل على أن وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة يحسن من جودة المراجعة.

4-تحتل الفقرة رقم 37 المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.60 و انحراف معياري 0.979 مما يدل على التزام مكاتب المراجعة بان يجتاز مراجعوها عددا معينا من ساعات التعليم المهني المستمر يساعد على تحسين جودة المراجعة.

5-تحتل الفقرة رقم 35 المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3.37 و انحراف معياري 0.874 مما يدل على أن الرقابة على جودة المراجعة عن طريق هيئة حكومية تحسن من جودة المراجعة.

الخلاصة:

تناول هذا الفصل عرض الدراسة الميدانية التي استهدفت التعرف على أراء موظفي مكاتب محافظي الحسابات المهتمين بجودة المراجعة الخارجية و العوامل المؤثرة على جودة المراجعة و الوسائل المستخدمة في تحسينها ، ولتحقيق ذلك تم عرض المنهجية المتبعة في إجراء الدراسة الميدانية، و ذلك بعرض و تحليل النتائج التي تم التوصل إليها فيما يتعلق باختبار فرضيات الدراسة

الخاتمة

الخاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية ومعالجة إشكالية البحث التي تدور حول ماهي العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر، وبالتالي محاولة معرفة العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة وإيجاد الوسائل التي ترفع من كفاءة عملية المراجعة، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى كما تناولنا في الدراسة النظرية للفصل الأول جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر، ممهدين بذلك لدراسة أهم مكونات هذه العملية والمتمثلة في التعريف بكل من مفهوم جودة المراجعة من عدة مداخل كذلك أهدافها وتطرقنا إلى العوامل المؤثرة ووسائل تحسين عملية المراجعة من خلال الإلتزام بمختلف معاييرها، وبغية إعطاء أكثر فعالية لهذه العملية تناولنا إهتمامات المنظمات والهيئات المهنية التي تقوم بعملية الرقابة والإشراف على مهنة المراجعة، أما الدراسة الميدانية فقد إعتمدت على الإستبيان موجه إلى عينة من محافظي الحسابات بولاية بسكرة.

❖ **إختبار صحة الفرضيات:**

من خلال دراستنا لموضوع العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات وما تطرقنا له في الشق النظري والدراسة الميدانية من خلال إختبار الفرضيات المطروحة في بداية الدراسة تم التوصل إلى:

- **الفرضية الأولى:** أظهرت الدراسة صحة الفرضية الأولى، حيث تعتبر المراجعة عملة فحص يقوم بها شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأي فني محايد على الوضعية الحقيقية للمؤسسة محل الدراسة.
- **الفرضية الثانية:** يشير البحث إلى صحة الفرضية الثانية أي أن جودة المراجعة تعني الإلتزام بمعايير المراجعة ومعايير الأداء للأفراد داخل المؤسسة محل المراجعة.
- **الفرضية الثالثة:** أثبتت الدراسة والنتائج المتوصل إليها أنها توجد عدة عوامل تؤثر على جودة المراجعة الخارجية من بينها العوامل التي ترتبط بمكتب المراجعة وعوامل مرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة وعوامل مرتبطة بفريق المراجعة.
- **الفرضية الرابعة:** كذلك أثبتت الدراسة أنه وسائل تحسين جودة عملية المراجعة تتمثل في تطوير التأهيل العلمي والعملي للمراجع، معيار الرقابة على جودة المراجعة والجهات المهنية الصادرة لها، أساليب الرقابة على جودة المراجعة، تدعيم إستقلال المراجعة.

❖ **نتائج الدراسة:**

بعد إجراء التحليل الإحصائي المطلوب و اختبار الفرضيات و من خلال كل ما طرح في الجانب النظري و الدراسات السابقة بغرض تحديد العوامل المؤثرة على جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر و بالتالي تقليل الفروقات الواقعة بين الادراكات لمختلف أطراف المهنة سواءا من جانب مراجع الحسابات أو متلقي هذه الخدمة وهم مستخدمي القوائم المالية، وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- يحتاج التأهيل العلمي إلى عملية تطوير دائم ومستمر من طرف الجامعات والمعاهد الوطنية بغية مسايرة الإصدارات الحديثة وذلك من خلال الإلمام بمعايير المراجعة والمحاسبة.
- إن تحسين جودة الخدمات المقدمة من طرف مكاتب المراجعة والنهوض بمهنة المراجعة ينتج عن إتباع تلك المكاتب لسياسات وإجراءات رقابة الجودة.
- توجد عدة عوامل تؤثر على جودة المراجعة الخارجية تتمثل في حجم وسمعة المكتب، عدد سنوات الخبرة، الإستقلال والحياد...إلخ.

❖ **التوصيات:** بناءا على النتائج السابقة يمكن الخروج بمجموعة من الإقتراحات والتوصيات:

- على المؤسسات المشرفة على المهنة أن تشمل دورا أكثر فاعلية فيما يتعلق بتثقيف المجتمع بطبيعة عملية المراجعة ودور المراجع وواجباته ومسؤولياته المهنية.
- ضرورة إهتمام المؤسسات بجودة المعلومة التي تحتويها التقارير المالية.
- توفير الدعم الإداري للمراجعين في مكاتب المراجعة للمحافظة على إستقلال المراجعين حيث أن ذلك يرفع مستوى جودة المراجعة.
- ضرورة تقديم المراجعين لخدماتهم للعملاء عند لجوئهم إليهم في عمليات التدقيق و توفر الشروط المهنية اللازمة، و تقديم مختلف المعلومات المهنية اللازمة لتلبية احتياجاتهم حيث إن ذلك يدعم جودة المراجعين في مكاتب المراجعة.

❖ **أفاق البحث:**

–مدى تأثير صحة التقديرات المحاسبية على جودة المراجعة.

–مدى تأثير المستوى المهني و العلمي للمراجع على جودة المراجعة.

–مدى تأثير جودة خدمة العملاء على جودة المراجعة.

قائمة المراجع

- **الكتب بالعربية:**

1-احمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث**، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2009.

2-احمد نور، **مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الدار الجامعية للطباعة و النشر، الإسكندرية، 1990.

3-إدريس عبد السلام اشتيوي، **التدقيق معايير و إجراءات**، دار النهضة العربية للطباعة و النشر،الطبعة الأولى،بيروت-لبنان، 1996.

4-ألفين ارينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.

5-أمين السيد احمد لطفي، **مسؤوليات و إجراءات المراجع في التقرير عن الغش و الممارسات المحاسبية الخاطئة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

6-إيهاب نظمي إبراهيم، **التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور**، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان- الأردن،2009.

7-إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**،دار رائد للنشر،الطبعة الأولى، عمان-الأردن،2012.

8-التميمي هادي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية**، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، عمان-الأردن، 2004.

9-حازم الالوسي، **الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق**، الجامعة المفتوحة، الطبعة الأولى، طرابلس، 2003.

10-حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري و الإجراءات العملية)** ، دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2009.

11-خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعلمية)**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2000.

12-رأفت سلامة محمود و آخرون، **علم تدقيق الحسابات العملي**، دار المسير للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2011.

13-رجب السيد، عبد الفتاح محمد الصحن ، محمود ناجي درويش، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

14-الصبان محمد سمير، محمد الفيومي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار الجامعة بيروت، 1990.

15-طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2007.

16-عبد الفتاح الصحن، **أصول المراجعة الداخلية و الخارجية، الناشر هو المؤلف**، لبنان، 1985.

17-عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان،شريفة علي حسن، **أسس المراجعة (الأسس العلمية و العملية)**، الدار الجامعية، مصر، 2004.

18-عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق رأس المال و التجارة الالكترونية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

19-عبد الوهاب نصر علي،شحاتة السيد شحاتة، **قواعد و أخلاقيات و سلوكيات مهنة المحاسبة و التدقيق في مواجهة الأزمات المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2009.

20-غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)**، دار الميسرة للنشر، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2006.

21-الفيومي محمد، لبيب عوض، **أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث الازاريطة**، الإسكندرية، مصر، 1998.

22-محمد السيد سرايا، **أصول و قواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002.

23-محمد سمير العبات، عبد الله هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، 1998.

24-محمد محمد مظهر احمد، **تقييم جودة المراجعة في دولة قطر**، دراسة نظرية مقارنة، 2009.

25-نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان-الأردن،2009.

26-يحي حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، **أصول المراجعة (الأبعاد العلمية و معايير التطبيق)**، الناشر مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة، الطبعة الأولى، مصر، 2001.

- **المذكرات:**

1-احمد برير ، **جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و مراجعي 2-الحسابات**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة ورقلة، 2014.

3-إياد حسن أبو شاهين، **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية غزة، 2005.

5-خالد بن محمد التويجري، **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين 6-القانونين**، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، 2008.

6-خيراني العيد، **مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ظبط مخاطر المراجعة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2013.

7-سردوك فاتح، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2004.

8-عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، **قواعد وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات** الصناعية الكويتية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

9-عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة ، اليمن، 2008.

10-عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، الجزائر، 2009.

11-علاء الدين صلاح عودة، **اثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي**، مذكرة ماجستير في المحاسبة،جامعة الشرق الأوسط، 2011.

12-لعيبي هاتوا خلف،**الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية**، مذكرة ماجستير، الأكاديمية العربية في الدنمارك، بغداد، 2009.

13-لقليطي لخظر، **مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر**، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008.

14-محمد بن خالد بن عبد العزيز اليحي، **اثر الاستثمار الأجنبي على جودة المراجعة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية،2013.

15-مرشد عيد المصدر، **اثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة-فلسطين، 2013.

- **القوانين:**

1-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 03 المؤرخة بتاريخ 16 يناير2013.

2-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات، القانون10-01، المادة22

- **المداخلات:**

1-أحمد قايد نور الدين وبروبة إلهام، **تأهيل مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الرابع حول:"تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، يومي 20و21 نوفمبر، 2013.

2-صبا يحي نوال، **اثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية**، مداخلة من الملتقى الدولي الثالث حول:آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري و مطابقته مع معايير المحاسبة الدولية و تأثيره على جودة المعلومة المحاسبية،جامعة الوادي، الجزائر، 2013.

3-عبد الله بن صالح، **دراسة تحليلية تقييمية لواقع إصلاح مهنة المراجعة بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المراجعة الدولية**، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الرابع حول: "تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، جامعة عمار ثليجي"، الأغواط، يومي 20و21 نوفمبر، 2013.

- **مراجع اخرى:**

1-جمانة حنظل التميمي، **العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية**،قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة البصرة، المجلد الخامس، العدد10، 2013ماجستير في المحاسبة، جامعة ، اليمن، 2008.

2-جوامع اسما عين، **محاضرات في مقياس التدقيق المحاسبي**، سنة ثانية ماستر تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية جامعة بسكرة، 2014.

- **المراجع باللغة الأجنبية:**

1-Mokhtar belaiboud، pratique de l audit conforme aux norms IAS/IFRS، alger bert edition et au SCF، 2011 .

2-L.collin et valino.o، audit et control interne، aspect financier، opération et stratégique، paris، 1992.

قائمة الملاحق

الجزء الثاني : الاستبيان

المحور الأول : جودة مهنة محافظي الحسابات

الرقم	فقرات الاستبيان	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
1	يبادر المدققون لتقديم خدمات التدقيق عند الطلب .					
2	تفي المعلومات حول خطة العمل باحتياجات مستخدمي البيانات .					
3	الأداء الجيد للمدقق بعد عملية التدقيق .					
4	القدرة على اكتشاف المخالفات المالية .					
5	يتمتع المدققون بدرجة عالية من المهنية و الاحتراف .					
6	يتحلى المدققون بالأدب والأخلاق الحميدة .					
7	تفي محتويات تقارير التدقيق بمتطلبات العملاء و المجتمع .					
8	الثقة في التقارير و المستندات والقوائم المالية .					
9	يتم إعداد التقارير بالوقت المناسب.					
10	المعلومات ضمن تقارير التدقيق تفيد متخذي القرارات .					

11	تساعد تقارير التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية للشركة .					
12	تؤثر قرارات المدققين في جودة العمليات .					
13	يحتفظ مكتب التدقيق بسجلات دقيقة ومنظمة لأعماله .					
14	يحصل المدققون على الدعم الكافي من الإدارة للقيام بأعمالهم .					
15	القدرة على التقليل من خطر وجود أخطاء في القوائم المالية .					
16	يحرص المدققون على توفير الاهتمام الشخصي للعميل .					
17	*يتفهم المدققون مشكلات العملاء ويبدون اهتماما كافيا .*					

المحور الثاني : العوامل المؤثرة على جودة المراجعة

الرقم	**البيان**	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
18	كبر حجم مكتب المراجعة .					
19	السمعة المهنية لمكتب المراجعة .					
20	كثرة الدعاوي المرفوعة ضد مكتب المراجعة.					

21	زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة.					
22	تخصص مكتب المراجعة في مراجعة نشاط محدد.					
23	التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها .					
24	التزام مكتب المراجعة بمعايير الرقابة على جودة المراجعة .					
25	طول مدة ارتباط مكتب المراجعة بعميل المراجعة .					
26	كبر حجم أتعاب عملية المراجعة .					
27	إتباع مكتب المراجعة لأسلوب هيكلة عمليات المراجعة .					
28	خبرة فريق المراجعة .					
29	الاتصالات الجيدة لفريق المراجعة مع عميل المراجعة .					
30	كبر حجم المنشاة محل المراجعة .					
31	قوة هيكل الرقابة الداخلية للمنشاة محل المراجعة .					
32	تعقد مهام المراجعة .					

المحور الثالث : وسائل تحسين جودة المراجعة

الرقم	البيان	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
33	وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة .					
34	الرقابة على جودة المراجعة بواسطة مراجعة النظير .					
35	الرقابة على جودة المراجعة عن طريق هيئة حكومية .					
36	تدعيم استقلال المراجع .					
37	التزام مكاتب المراجعة بان يجتاز مراجعوها عددا معينا من ساعات التعليم المهني المستمر .					

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة–

استبيان **كلية العلوم الاقتصادية و التجارية**

و علوم التسيير

قسم : علوم التجارية

تقوم الطالبة **شابي هنية** بدراسة للعوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية و وسائل تحسينها، وذلك في إطار إعداد مذكرة ماستر في علوم التسيير بعنوان " العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر ".

فبعد التطرق لما سبق، و المتمثل في الجانب النظري للموضوع، ارتأينا قصد – استفاء هذا البحث — إن نتبعه بدراسة ميدانية بغرض معرفة مدى مطابقة الواقع لما تم التوصل إليه في الجانب النظري .

لذا ندعوا سيادتكم إلى الإجابة عن أسئلة الاستمارة بما يعبر عن وجهة نظركم حول الموضوع ، وذلك بوضع إشارة مميزة في الخانة المناسبة لرأيكم . ونشكركم سلفا على تعاونكم وتخصيص جزء من وقتكم لملا بيانات هذا الاستبيان، بما يخدم البحث العلمي و الصالح العام .

الأستاذ المشرف:

بن عيشي عمار

الجزء الأول : البيانات الشخصية

يرجى التكرم بوضع علامة (×) في الخانة المناسبة لكل عبارة من العبارات التالية :

1-الجنس :

أنثى ☐ ذكر ☐

2-العمر:

من 25-30 سنة ☐

من 31-36 سنة ☐

من 37-45 سنة ☐

أكثر من 45 ☐

3-المؤهل العلمي :

تقني سامي في المحاسبة ☐

ليسانس محاسبة و جباية ☐

شهادة دراسات عليا متخصصة ☐

4-الوظيفة:

محافظ حسابات ☐

محاسب معتمد ☐

محاسب ☐

خبير محاسب معتمد ☐

5-سنوات الخبرة المكتسبة:

اقل من 5 سنوات ☐

من 6 إلى 11 سنة ☐

من12 إلى 17 سنة ☐

من 17 سنة فأكثر ☐

4-عدد سنوات الخبرة :

من 0-5سنوات ☐

من 6-11 سنة ☐

من 12-17 سنة ☐

أكثر من 17 سنة ☐

قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

اسم الأستاذ المحكم	الجامعة
1-دهانين بن عامر.	**جامعة الوادي.**
2-زعرور نعيمة.	**جامعة بسكرة.**
3-دبابش محمد نجيب.	**جامعة بسكرة.**
4-بركت ربيعة.	**جامعة بسكرة.**